

Центральноукраїнський національний технічний університет  
ЦЗДО  
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»  
зав. кафедрою аудиту, обліку та  
оподаткування  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
«21» грудня 2023 р.

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**за другим (магістерським) рівнем вищої освіти**  
**на тему:**  
**«Облік і аналіз в системі управління витратами підприємства»**

Виконав здобувач вищої освіти  
II курсу, групи ООУ-22 МЗ (1,4)  
ОПП «Облік і оподаткування в  
управлінні підприємницькою  
діяльністю та державним  
сектором економіки»  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
Підкова Н.О.  
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, доцент  
кафедри економіки, менеджменту  
та комерційної діяльності  
Оксана СТОРОЖУК

Центральноукраїнський національний технічний університет  
Факультет ЦЗДО  
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти другий (магістерський)  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма  
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю  
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ  
завідувач кафедри  
к.е.н., професор  
Олена МАГОПЕЦЬ  
« 21 » грудня 2023 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ  
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА  
ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Підкова Наталія Олександрівна  
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Облік і аналіз в системі управління витратами підприємства

2. Керівник роботи (проекту)

Магопець Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, професор  
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи  
(проекту)

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку і аналізу витрат в управлінні підприємством та розробка практичних рекомендацій з їх удосконалення.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата   |                  |
|--------|-------------|----------------|------------------|
|        |             | Завдання видав | Завдання прийняв |
|        |             |                |                  |
|        |             |                |                  |

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| №з/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи   | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|------|---|-------------------------------|----------|
| 1.   | Узагальнення матеріалів переддипломної практики   | 02.10.2023 р. – 15.10.2023 р. | Виконано |
| 2.   | Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів                      | 16.10.2023 р. – 05.11.2023 р. | Виконано |
| 3.   | Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи   | 06.11.2023 р. – 03.12.2023 р. | Виконано |
| 4.   | Оформлення випускної кваліфікаційної роботи   | 04.12.2023 р. – 12.12.2023 р. | Виконано |
| 5.   | Отримання відгуку наукового керівника   | 13.12.2023 р. – 18.12.2023 р. | Виконано |
| 6.   | Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування | 21.12.2023 р.                 | Виконано |

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня \_\_\_\_\_ 2023 р.

Підпис керівника

\_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня \_\_\_\_\_ 2023 р.

Підпис здобувача

\_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

**Підкова Н.О. Облік і аналіз в системі управління витратами підприємства.** – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

В першому розділі досліджено економічну сутність витрат підприємства, визначено їх види та класифікацію, вивчено порядок організації і методики обліку витрат в системі управління підприємством та наведено порядок проведення аналізу витрат діяльності підприємства.

Другий розділ присвячено дослідженню практичних аспектів обліку та аналізу в системі управління витратами підприємства, а саме, проведено організаційну та фінансово-економічну характеристику діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин», досліджено порядок організації та ведення обліку витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин» та здійснено аналіз витрат діяльності досліджуваного підприємства.

У третьому розділі визначено перспективні напрямки удосконалення обліку витрат діяльності підприємства та підходи щодо удосконалення методики проведення аналізу витрат діяльності підприємства.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, аналіз, витрати, собівартість, підприємство, система управління, оптимізація витрат.

## ANNOTATION

**Pidkova N.O. Accounting and analysis in the cost management system of the enterprise.** - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program "Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy". – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2024.

In the first chapter, the economic essence of the company's costs is investigated, their types and classification are determined, the order of organization and cost accounting methods in the company's management system is studied, and the procedure for analyzing the costs of the company's activities is given.

The second section is devoted to the study of practical aspects of accounting and analysis in the cost management system of the enterprise, namely, the organizational and financial and economic characteristics of the activities of LLC "Elevator Machine Plant" LLC were carried out, the order of organization and accounting of activity costs was investigated using the materials of "Elevator Machine Plant" LLC and an analysis of the costs of the enterprise under study was carried out.

In the third section, promising directions for improving the cost accounting of the company's activity and approaches to improving the methodology of the analysis of the company's activity costs are defined.

**Keywords:** accounting, analysis, expenses, cost price, enterprise, management system, cost optimization.

## ЗМІСТ

|   | стор.      |
|---|------------|
| <b>ВСТУП</b>  | <b>6</b>   |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА</b>                  | <b>11</b>  |
| 1.1. Економічна сутність витрат підприємства, їх види та класифікація   | 11         |
| 1.2. Організація і методика обліку витрат в системі управління підприємством  | 23         |
| 1.3. Порядок проведення аналізу витрат діяльності підприємства  | 37         |
| Висновки до розділу 1   | 44         |
| <b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «ЗАВОД ЕЛЕВАТОРНИХ МАШИН»)</b> | <b>46</b>  |
| 2.1. Організаційна та фінансово-економічна характеристика ТОВ «Завод елеваторних машин»                                   | 46         |
| 2.2. Облік витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин»  | 69         |
| 2.3. Аналіз витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин»   | 90         |
| Висновки до розділу 2   | 99         |
| <b>РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</b>      | <b>101</b> |
| 3.1. Перспективні напрямки удосконалення обліку витрат діяльності підприємства  | 101        |
| 3.2. Удосконалення методики проведення аналізу витрат діяльності підприємства   | 106        |
| Висновки до розділу 3   | 119        |
| <b>ВИСНОВКИ</b>   | <b>121</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>   | <b>124</b> |
| <b>ДОДАТКИ</b>  | <b>133</b> |

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Система формування витрат підприємства та економічно обґрунтованого механізму визначення собівартості являються найбільш важливими проблемами що стосуються удосконалення економічних чинників господарювання, визначення та використання резервів зниження витрат та підвищення показників рентабельності діяльності підприємства.

Ринкові важелі функціонування національної економіки розширюють права та можливості суб'єктів підприємницької діяльності в сфері організації бухгалтерського обліку. Зростання інфляції та відповідне зростання цін на матеріальні ресурси послаблюють увагу підприємств, які стосуються питань визначення та формування витрат діяльності. Це зумовлено також й тим, що основна увага в обліку витрат діяльності підприємств, з боку суб'єктів державного фінансового контролю зосереджується на правомірності включення таких витрат до собівартості продукції (робіт, послуг), а не на точності калькулювання собівартості.

Проте, точне й правильне визначення величини витрат діяльності а відповідно й собівартості – це головна передумова прийняття обґрунтованих управлінських рішень відносно питань організації виробництва та оптимізації величини прибутку. Функціонування підприємств в умовах конкурентного ринкового середовища ставлять перед ними підвищені вимоги до формування та організації системи обліку і контролю витрат діяльності, так як саме дані обліку витрат використовуються для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства, виконання певних завдань структурними підрозділами підприємства, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку і вдосконалення виробництва. В сучасних умовах прийняття управлінських рішень й оптимізація виробничих факторів повинні базуватися на достовірній, своєчасній, правдивій та повній обліковій інформації яка повинна забезпечувати зіставність планових показників та звітних

даних, забезпечувати їх відповідність складу і класифікації витрат, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Недостатня увага до аналізу витрат діяльності, безпосередньо на самих підприємствах, призводить до неврахування багатьох факторів, які спричиняють їх неправомірне завищення. Тому, особливої актуальності у сучасних умовах набувають питання, що пов'язані з обліком та аналізом в системі управління витратами діяльності підприємства, удосконаленням їх організаційних та методичних засад, а також питаннями, що стосуються пошуку та використання внутрішніх резервів підвищення ефективності діяльності за рахунок зниження та оптимізації витрат.

Вивчення вітчизняної наукової літератури свідчить, що дискусії, пов'язані з дослідженнями проблем організації та методики обліку і аналізу витрат підприємств, займають чільне місце, як в теорії, так і на практиці. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуйцалюк, В.П. Завгородній, В.І. Єфіменко, Є. В. Калюга, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, М.В. Пушкар, Є.І. Свідерський, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та інші вчені.

Проте, дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість питань обліку і аналізу в системі управління витратами підприємств та недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість даного дослідження.

**Мета та задачі дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку і аналізу витрат в управлінні підприємством та розробка практичних рекомендацій з їх удосконалення.

Для досягнення мети в процесі дослідження було поставлено такі завдання:

- дослідити економічну сутність витрат підприємства як економічної категорії, визначити особливості їх класифікації та групування;
- вивчити теоретичні основи організації обліку та методики аналізу витрат підприємства;

- дослідити діючу практику організації та методики бухгалтерського обліку витрат на досліджуваному підприємстві;
- провести аналіз витрат на матеріалах досліджуваного підприємства
- визначити концептуальні підходи і обґрунтувати напрями удосконалення обліку витрат підприємства та відображення інформації про витрати у регістрах обліку;
- розробити рекомендації по раціональній організації аналізу витрат підприємства та удосконалення його методики.

**Об'єкт дослідження.** Об'єктом даного дослідження виступають процеси обліку і аналізу в системі управління підприємством.

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження є комплекс теоретичних, організаційних, методичних та прикладних питань ведення бухгалтерського обліку та аналізу в системі управління витратами підприємства.

**Інформаційне забезпечення проведених досліджень.** Інформаційною основою для проведення досліджень в межах даної кваліфікаційної роботи є законодавчі та нормативно-правові акти України; дані з первинних облікових документів, реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат, фінансова звітність підприємства на матеріалах якого проводилися дослідження; наукові праці вітчизняних та зарубіжних авторів з питань теорії, організації й методики обліку та аналізу витрат в системі управління підприємством та ресурси мережі Інтернет.

**Методи дослідження.** У процесі проведення дослідження були використані прийоми і методи наукової абстракції і моделювання, логічні, економіко-математичні і статичні методи, що дозволяють найбільш повно вивчити досліджувану проблему. При дослідженні теоретичних аспектів обліку витрат застосовувалися методи індукції та дедукції, методи теоретичного узагальнення і порівняння. Історичний та логічний методи використано при уточненні та деталізації рахунків, призначених для обліку витрат діяльності. Методичні прийоми аналізу, синтезу, групування, вибірки та узагальнення використовувались під час проведення аналізу витрат підприємства.

**Теоретична та практична значимість отриманих результатів** полягає у наступному:

- запропоновано внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, в сегменті рахунків класу 9 «Витрати діяльності», що сприятиме формуванню нових підходів до організації синтетичного й аналітичного обліку витрат та забезпечить підвищення інформативності облікових даних з метою їх використання для прийняття управлінських рішень;

- рекомендовано розширити методику аналізу витрат підприємства на основі використання таких методів, як: директ-костинг, стандарт-костинг, ABC - аналіз, метод «поглинутих» затрат;

- надано рекомендації щодо формування інформаційно-організаційної структури аналізу витрат, в межах якої визначено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на аналіз витрат та розроблено систему його інформаційного забезпечення на основі формування документального та методичного базису аналітичних процедур, що спрямовано на отримання оперативної аналітичної інформації достатньої для ефективного управління витратами підприємств.

**Прикладна значущість результатів випускної кваліфікаційної роботи** полягає в можливості використання розроблених рекомендацій і пропозицій пов'язаних з удосконаленням обліку і аналізу витрат в практичній діяльності підприємств, що дозволить забезпечити систему управління надійною, доречною і корисною інформацією для прийняття обґрунтованих рішень і своєчасного регулювання господарських процесів; створити передумови для забезпечення комплексного підходу й ефективного менеджменту використання ресурсів, оптимізації виробничих факторів і розробки рішень щодо стратегії подальшого розвитку.

**Апробація результатів дослідження та їх публікація.** Основні положення й результати випускної роботи оприлюднені на засіданні LVII Наукової конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ «День науки - 2023» (м. Кропивницький, 20 квітня 2023 року), доповідь на тему: «Перспективи обліку фінансових результатів підприємства» та на XI Міжнародній науково-практичній

конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем» (м. Кропивницький, 30 листопада 2023 року), доповідь на тему: «Бенчмаркінг в системі управління витратами підприємства» опубліковані у збірнику матеріалів конференції «Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем».

**Структура роботи.** Робота складається з анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

В першому розділі «Теоретико-методичні основи обліку і аналізу в системі управління витратами підприємства» досліджено економічну сутність витрат підприємства, визначено їх види та класифікацію, вивчено порядок організації і методики обліку витрат в системі управління підприємством та наведено порядок проведення аналізу витрат діяльності підприємства.

Другий розділ «Облік і аналіз в системі управління витратами підприємства (на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин»)» присвячено дослідженню практичних аспектів обліку та аналізу в системі управління витратами підприємства, а саме, проведено організаційну та фінансово-економічну характеристику діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин», досліджено порядок організації та ведення обліку витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин» та здійснено аналіз витрат діяльності досліджуваного підприємства.

У третьому розділі «Пропозиції щодо удосконалення обліку і аналізу витрат діяльності в системі управління підприємством» визначено перспективні напрямки удосконалення обліку витрат діяльності підприємства та підходи щодо удосконалення методики проведення аналізу витрат діяльності підприємства.

**Обсяг роботи.** Повний текст кваліфікаційної роботи викладений на 134 сторінках машинописного тексту, в якому 24 таблиці, 22 рисунки, 6 додатків, список використаних джерел включає 83 найменування.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність витрат підприємства, їх види та класифікація

Витрати, це загальноекономічна категорія, яка використовується для характеристики різних речовин та сил природи, які супроводжують процеси провадження діяльності суб'єктів господарювання. Витрати можуть бути пов'язані із процесами діяльності підприємства безпосередньо або ж прямо можуть бути з ними не пов'язані, але з позиції суспільних потреб являються обов'язковими.

У межах окремого підприємства до складу витрат, які безпосередньо пов'язані з процесами провадження його діяльності, належать такі витрати:

- витрати, пов'язані із підготовкою діяльності;
- витрати, пов'язані із придбанням запасів для провадження діяльності (виробничі запаси, товарні запаси тощо);
- витрати, пов'язані із технологією та організацією діяльності;
- витрати на освоєння виробництва;
- витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виготовлення (поточним виробництвом) продукції;
- витрати некапітального характеру, які пов'язані з процесами удосконалення технології та організації виробництва, здійснення торговельної діяльності;
- витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізаторством;
- витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва, торговельної діяльності тощо;
- витрати, пов'язані із забезпеченням нормальних умов праці;
- витрати, пов'язані із управлінням виробничими процесами та управління підприємством;

- витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю та збутом (реалізацією) продукції (товарів);
- інші витрати.

Підприємством можуть здійснюватися й інші витрати, які пов'язані із діяльністю підприємства: науково-дослідні роботи, підготовку кадрів, забезпечення соціальних потреб працівників.

Для забезпечення належного управління витратами та правильного калькулювання собівартості продукції важливою є класифікація витрат, яка використовується для:

а) для правильного визначення вартості виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, та відповідно, для формування реалістичної системи ціноутворення;

б) для правильного визначення собівартості продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Тому визначальною ознакою класифікації витрат є їх приналежність до конкретного виду діяльності підприємства.

В залежності від видів діяльності підприємства всі витрати поділяються на дві групи: «витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають у процесі надзвичайної діяльності. Витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, поділяються на витрати від операційної (основної та іншої операційної), інвестиційної та фінансової діяльності» [7]. Класифікація цих витрат наведена у табл. 1.1.

З точки зору господарського призначення всі витрати підприємства формуються: «за загальноекономічним змістом та планово-обліковими (технічними) ознаками. Кожна ознака характеризує витрати з певної сторони» [7].

Склад витрат підприємства за загальноекономічним змістом характеризується наступними ознаками: «відношення до праці (трудові, нетрудові, матеріальні); відношення до трьох простих моментів виробництва (самої праці, засобів праці, предметів праці); належність до трьох елементів вартості (трудові, матеріальні, грошові); економічна роль у виробництві (основні, накладні); відношення до обсягу виробництва (залежні і не залежні від нього).

Наведене розуміння визначає основний загальноєкономічний напрямок роботи по управлінню витратами при побудові внутрішньогосподарського обліку» [7].

Таблиця 1.1.

Класифікація витрат за видами діяльності підприємства

| Види діяльності         | Витрати                       |   |
|-------------------------|-------------------------------|---|
| Операційна діяльність   | Собівартість реалізації       | Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт або послуг  |
|                         | Адміністративні витрати       | Корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, тощо   |
|                         | Витрати на збут               | Витрати на пакувальні матеріали на ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на рекламу тощо                        |
|                         | Інша операційна діяльність    |   |
|                         | Інші операційні витрати       | Витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо        |
| Фінансова діяльність    | Витрати від участі в капіталі | Збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі та ін. |
|                         | Фінансові витрати             | Витрати на відсотки (за кредитами отриманими, облигаціями випущеними, фінансовою орендою та ін.)                                    |
| Інвестиційна діяльність | Інші витрати                  | Собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, витрати від неопераційних курсових різниць тощо               |

Класифікація витрат в розрізі планово-облікових ознак включає їх групування: «за економічними елементами; за способом включення елементів витрат в об'єкт обліку і об'єкт калькуляції (прямі, непрямі); за відношенням до собівартості продукції (витрати, що включаються в собівартість продукції); за місцем виникнення - центрам витрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та інші); за видами продукції (вироби, роботи, послуги)» [7].

Характеристика класифікаційних ознак витрат в розрізі планово-облікових ознак наведена у таблиці 1.2.

Розглянемо більш детально сутність класифікації витрат за наведеними вище ознаками.

Класифікація витрат за видами витрат передбачає їх поділ на: витрати за економічними елементами та витрати за статтями калькуляції.

«Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат» [10].

Таблиця 1.2.

## Класифікація витрат за планово-обліковими (технічними) ознаками

| Класифікаційні ознаки                              | Види витрат                           |                                  |
|--|---------------------------------------|----------------------------------|
| За видами витрат                                   | За економічними елементами            | Матеріальні витрати              |
|  |                                       | Витрати на оплату праці          |
|  |                                       | Відрахування на соціальні заходи |
|  |                                       | Амортизація                      |
|  | За статтями калькуляції               | Інші операційні витрати          |
|  |                                       | Матеріальні витрати              |
|  |                                       | Витрати на оплату праці          |
|  |                                       | Інші витрати                     |
| Загальновиробничі витрати                          |                                       |                                  |
| За способом віднесення до собівартості             | Прямі                                 |                                  |
|  | Непрямі                               |                                  |
| За однорідністю                                    | Однорічні                             |                                  |
|  | Комплексні                            |                                  |
| За місцями виникнення                              | Структурні підрозділи підприємства    | Виробничі                        |
|  |                                       | Дослідно-конструкторські         |
|  |                                       | Адміністративні                  |
| За видами продукції                                | За видами продукції, робіт або послуг |                                  |
| За зв'язком з виробництвом                         | Продуктивні                           |                                  |
|  | Непродуктивні                         |                                  |
|  | Надзвичайні                           |                                  |
| За відношенням до собівартості                     | Виробнича собівартість                | Прямі витрати                    |
|  |                                       | Постійні розподілені витрати     |
|  |                                       | Загальновиробничі витрати        |
|  | Витрати звітного періоду              | Адміністративні витрати          |
|  |                                       | Витрати на збут                  |
|  |                                       | Інші витрати                     |
| За ступенем впливу обсягу виробництва за їх рівень | Змінні                                | Пропорційні                      |
|  |                                       | Непропорційні                    |
|  | Постійні                              |                                  |
| За звітними періодами                              | Поточні                               |                                  |
|  | Витрати майбутніх періодів            |                                  |
|  | Витрати минулих періодів              |                                  |

Елемент витрат «характеризує в узагальненому вигляді використану форму речовин і сил природи, яку взято в управлінні економікою за вихідний момент та одиницю управління (нормування, планування, кошторисні роботи, калькулювання, облік, контроль, аналіз). При цьому немає «чистої» однорідності та неподільності. Це, так би мовити, економіко-правова та планово-облікова система групування витрат діяльності, тобто речовин і сил природи, які використовувалися у процесі операційної діяльності» [36].

Витрати за економічними елементами об'єднують витрати у відповідні групи за економічно однорідним складом таких витрат, а саме: «матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація,

інші операційні витрати» [10]. Під час планування витрат та їх відображення в обліку така класифікація забезпечує визначення загальної суми витрат одного виду як на виробництво конкретної продукції, так і на загальний обсяг виробництва.

Порядок визнання витрат, їх склад та класифікація визначені НП(С)БО 16 й наведені на рис. 1.1.

«До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; палива і мастильних матеріалів; куплених напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів» [10].

«До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці» [10].

Формування витрат на оплату праці здійснюється під впливом таких факторів як: затрати праці та оцінка одиниці виміру живої праці. «Як самостійній економічній категорії, праці притаманні кількісні й якісні характеристики, які певною мірою відображаються у обліку. Кількісна характеристика праці полягає у витратах певного обсягу енергії, чисельності зайнятих, тривалості робочого дня, трудомісткості тощо. Якісна характеристика праці проявляється в таких поняттях і категоріях, як складність роботи, професійна специфіка, якість кінцевих результатів праці (продукції, послуг), ефективність витраченої праці, відповідальність за трудову діяльність тощо» [36].

«До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи» [10].

«До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів» [10].

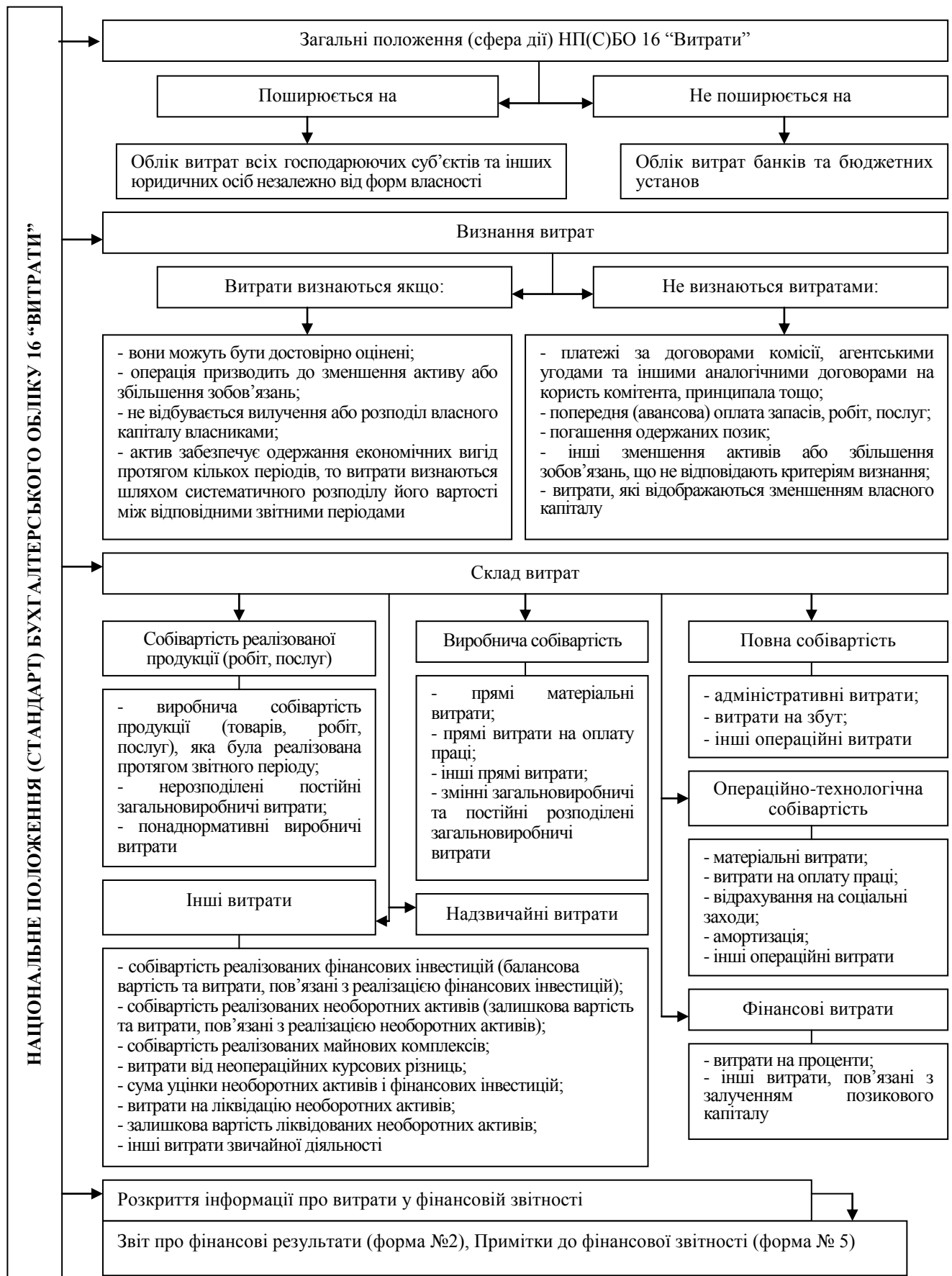


Рис. 1.1. Класифікація витрат відповідно до НП(С)БО № 16

«До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо» [10].

Найбільш оптимальним варіантом групування витрат для визначення собівартості виготовленої продукції та формування її ціни є класифікація витрат за статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за статтями калькуляції є те, що певні витрати у калькуляції відображаються лише в розрізі економічних елементів, а інші витрати включають декілька економічних елементів. Під час групування витрат за статтями калькуляції один елемент може бути відображений у декількох статтях калькуляції. Підприємство склад статей калькуляції визначає враховуючи специфіку своєї діяльності, оскільки це здійснює вплив на класифікацію витрат підприємства й за іншими ознаками.

«До статті калькуляції «Матеріальні витрати» включається: 1) вартість сировини та матеріалів, що входять до складу вироблюваної продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг); 2) вартість покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу, а також запасні частини для ремонту устаткування; 3) витрати, пов'язані з використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологорозвідку та геологорозшуку, на рекультивацію земель, плата за деревину, продану на пні, та за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів; 4) придбане паливо та енергія всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні, рухові та інші виробничі потреби підприємства» [10].

«До статті калькуляції «Витрати на оплату праці» включаються всі витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим в основній діяльності, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які

належать до елемента «Витрати на оплату праці» та можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [10].

«До статті калькуляції «Інші витрати» включаються виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими чинним законодавством України та НП(С)БО № 7 «Основні засоби» та НП(С)БО № 8 «Нематеріальні активи», суми амортизаційних відрахувань; втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливую вартість та витрат на виправлення такого технологічно неминучого браку» [10].

«До статті калькуляції «Загальновиробничі витрати» включаються витрати пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу, які не передбачені в попередніх статтях» [10]:

- «витрати на утримання апарату управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління виробничих структурних підрозділів підприємства, технічне та інформаційне забезпечення управління виробництвом тощо)» [10];

- «амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення» [10];

- «витрати на утримання, експлуатацію, капітальний та поточний ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, обладнання загальновиробничого призначення» [10];

- «витрати на вдосконалення технології і організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості робіт, послуг, підвищенням їх надійності, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо)» [10];

- «витрати на утримання виробничих будівель, споруд і приміщень (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо)» [10];

- «витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці, в тому числі за не відпрацьований, але оплачений час на виробництві, відрахування на соціальні заходи, обов'язкове страхування загальновиробничого персоналу, витрати на відрядження та на переміщення виробничого персоналу, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю робіт, послуг, утримання воєнізованої, пожежної та сторожової охорони)» [10];

- «витрати на охорону праці, техніку безпеки, виробничу санітарію та охорону навколишнього середовища» [10];

- «інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв, витрати, зумовлені аваріями та катастрофами, порушеннями правил технічної експлуатації транспорту, нестачі в межах норм природного убутку тощо)» [10].

Загальновиробничі витрати підприємства бувають постійними та змінними.

«До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду» [10].

«До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину» [10].

Класифікація витрат також передбачає їх поділ на:

- прямі - витрати, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості конкретної продукції, окремих видів робіт або наданих послуг;

- непрямі - витрати, які безпосередньо не пов'язані із виготовленням конкретної продукції, виконанням окремих видів робіт чи наданих послуг. До непрямих витрат відносяться загальновиробничі витрати, які складаються з витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу.

До складу прямих витрат (виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) входять: «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати» [10].

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства, проте, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [10].

«До адміністративних витрат відносяться витрати на управління підприємством: а) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі витрати тощо); б) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу; в) витрати на утримання основних засобів та необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо); г) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); д) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); е) витрати на вирішення судових спорів; є) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); ж) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; з) інші витрати адміністративного призначення» [10].

«Витрати на збут включають витрати, пов'язані зі збутом продукції, робіт, послуг: а) витрати на рекламу; б) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; в) витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); г) транспортно-експедиційні та інші послуги; д) інші витрати, пов'язані зі збутом» [10].

Витрати на збут та адміністративні витрати в кінці звітнього року списуються на фінансові результати діяльності підприємства.

«До інших операційних витрат включаються: а) витрати на дослідження та розробки; б) собівартість реалізованої іноземної валюти; в) собівартість реалізованих виробничих запасів; г) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; д) втрати від операційної курсової різниці; е) втрати від знецінення запасів; є) нестачі та втрати від псування цінностей; ж) визнані штрафи, пені та неустойки; з) витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; і) інші витрати операційної діяльності» [10].

«До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування отриманими кредитами, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу» [10].

«До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції, робіт, послуг. До таких витрат належать: а) собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); б) собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та виграш, пов'язані з реалізацією необоротних активів); в) собівартість реалізованих майнових комплексів; г) втрати від неопераційних курсових різниць; д) сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; е) витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); є) залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; ж) інші витрати звичайної діяльності» [10].

Порядок формування та структура витрат підприємства за способом віднесення до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) наведено на рис. 1.2.

Крім класифікації витрат, яка визначена нормативно-правовими актами та спрямована на відображення інформації про витрати в системі бухгалтерського обліку, існують і підходи щодо класифікації витрат з економічної точки зору, які знаходять висвітлення у науковій літературі. Так, витрати підприємства

класифікуються за наступними критеріями: за однорідністю; за місцем виникнення; за видами продукції, робіт та послуг; за зв'язком із виробництвом; за відношенням до собівартості; за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; за звітними періодами [41].

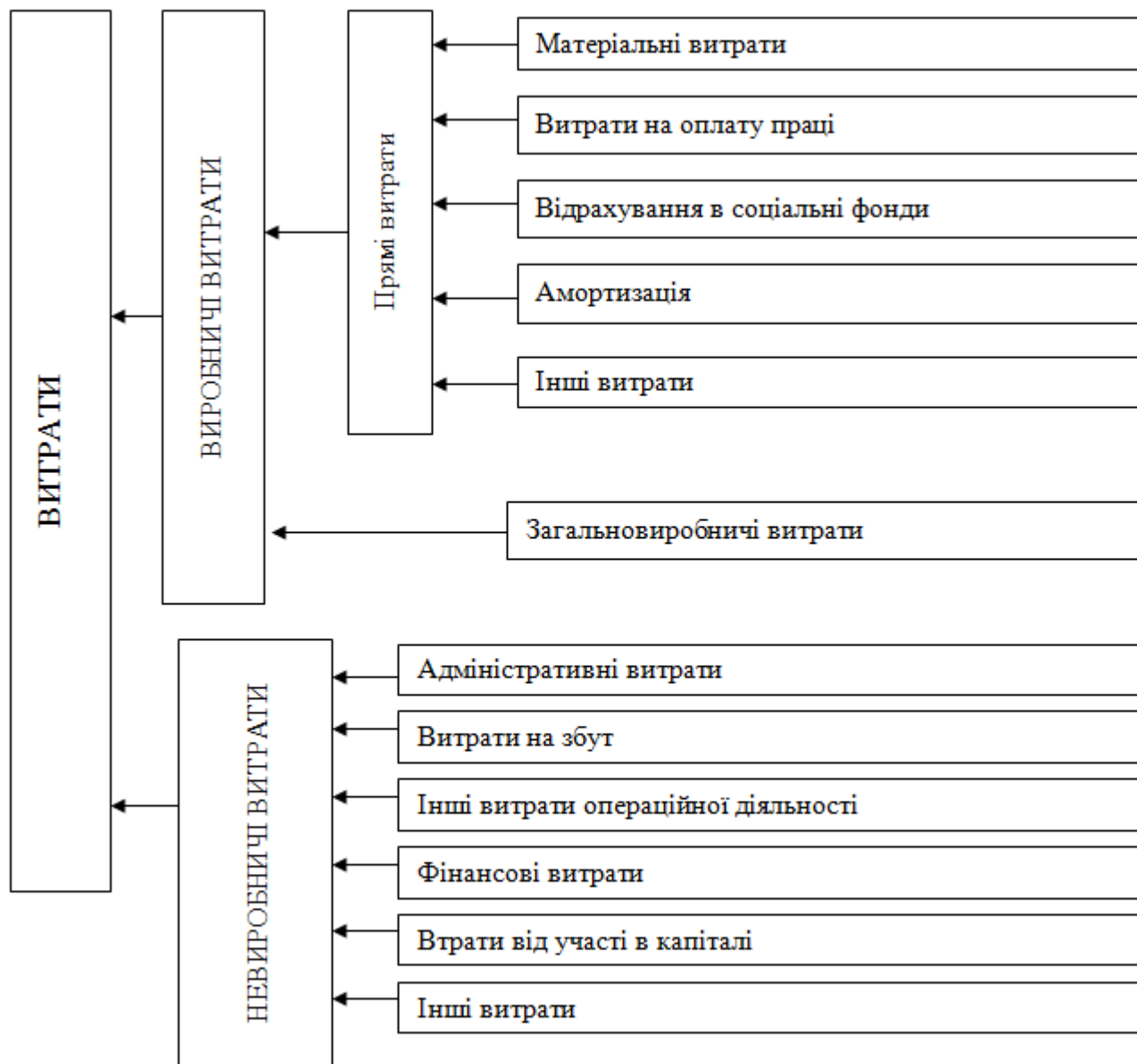


Рис. 1.2. Порядок формування витрат підприємства

Під час визначення собівартості продукції, виконаних робіт та/чи наданих послуг обов'язково застосовується така класифікація витрат, яка повною мірою враховує специфіку відповідних видів діяльності підприємства. Однак, підприємство, в першу чергу планує та відображає в системі бухгалтерського

обліку виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) а далі визначає величину невикористаних витрат та розраховує повну собівартість.

## 1.2. Організація і методика обліку витрат в системі управління підприємством

Облік витрат діяльності підприємства повинен забезпечувати систему управління оперативною, достовірною та максимально повною інформацією щодо кількісних та вартісних показників випущеної та реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, понесених матеріальних, трудових та фінансових, та інших витрат, пов'язаних із виробництвом в цілому по підприємству та в розрізі окремих структурних підрозділів.

«Метою обліку витрат є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, робіт та послуг, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, робіт або послуг а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів» [66].

Формування системи бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства здійснюється під впливом наявних особливостей виробництва та специфіки діяльності: технологія виробництва, спеціалізація, система управління, природно-кліматичні умови тощо.

Під час організації та ведення бухгалтерського обліку витрат діяльності, необхідно керуватися нормами чинного законодавства, яке регламентує методику розрахунків, складових елементів витрат, порядок здійснення записів на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах та інше.

Основними нормативно-правовими актами, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку витрат діяльності є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – IV від 16.07.1999 р. (зі змінами і доповненнями) [59];

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [57];

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868 (з 1-го кварталу 2013 року) [49];

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Міністерством фінансів України №318 від 31.11. 1999 р. зі змінами та доповненнями [10];

6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007. № 373 зі змінами і доповненнями [43];

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами та доповненнями [55];

8. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 13.11.99 р. № 291 зі змінами та доповненнями [30].

Як зазначено у НП(С)БО 16, «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [10].

Відповідно до чинного законодавства, критерії визнання витрат передбачають наступне:

- «витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або зобов'язань» [10];

- «витратами звітного періоду визначають або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або

розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [10];

- «витрати визначені витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для одержання якого їх здійснено» [10];

- «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображені у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено» [10];

- «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [10].

Не визначаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати: «платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 НП(С)БО 16; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БО; балансова вартість валюти» [10].

Бухгалтерський облік витрат підприємства ведеться за видами здійснюваної підприємством діяльності та за елементами витрат.

Для відображення в обліку витрат за видами діяльності, останні поділяються на звичайну діяльність, яка включає операційну, інвестиційну та фінансову діяльність, та надзвичайну діяльність.

Під звичайною діяльністю підприємства розуміють «будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення» [49].

«Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю» [49].

«Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є головною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу» [49].

«Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів» [49].

«Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства» [49].

Витрати, які пов'язані із здійсненням підприємством операційної діяльності включають наступні витрати: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

На рис. 1.3 наведено взаємозв'язок витрат операційної діяльності та елементів операційних витрат.

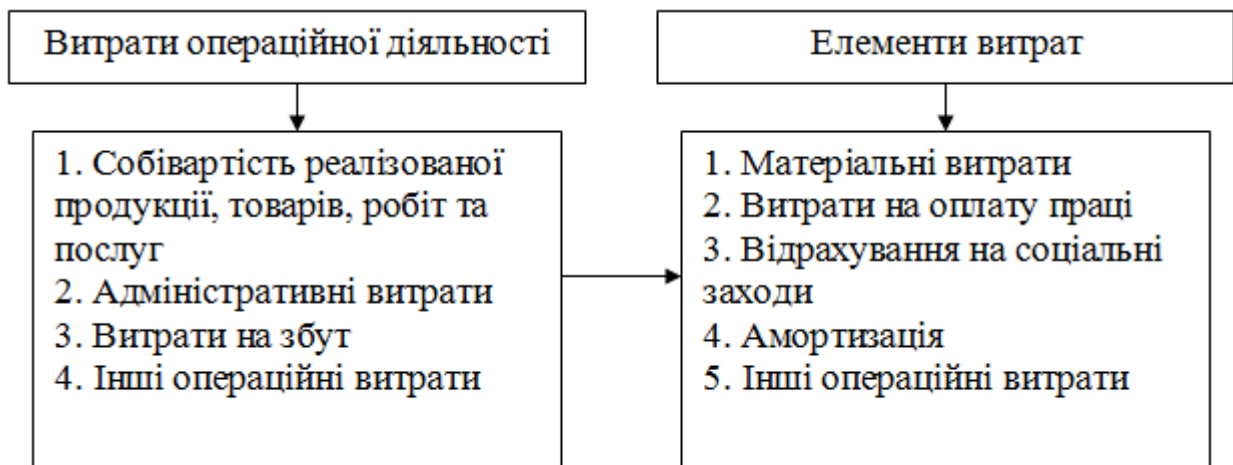


Рис. 1.3. Взаємозв'язок витрат операційної діяльності

Для відображення в обліку витрат за елементами Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» [55]. «За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку. Рахунки класу 8 залишків не мають» [55].

Порядок відображення записів за дебетом і кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами»

| Зміст операції за дебетом  | Назва рахунка  | Зміст операції за кредитом |
|--|--|----------------------------|
| 1  | 2  | 3                          |
| Дебет  | Рахунок 80 «Матеріальні витрати»   | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Матеріальні витрати, здійснені протягом звітного періоду</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> <li>Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг</li> </ul> |                            |
| Дебет  | Рахунок 81 «Витрати на оплату праці»   | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Витрати на оплату праці, здійснені протягом звітного періоду</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> <li>Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг</li> </ul> |                            |
| Дебет  | Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»  | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Відрахування на соціальні заходи за їх видами, здійснені протягом звітного періоду</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> <li>Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг</li> </ul> |                            |
| Дебет  | Рахунок 83 «Амортизація»   | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Сума амортизації, нарахована протягом звітного періоду</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> <li>Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг</li> </ul> |                            |
| Дебет  | Рахунок 84 «Інші операційні витрати»   | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Накопичення понесених витрат протягом звітного періоду</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> <li>Списання на рахунок 23 «Виробництво», якщо ці витрати включаються до собівартості виробництва продукції, робіт, послуг</li> </ul> |                            |
| Дебет  | Рахунок 85 «Інші затрати»  | Кредит                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Накопичення витрат, які виникають в процесі інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, від надзвичайних подій та пов'язаних із нарахуванням податків на прибуток</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Списання на рахунки класу 9</li> <li>Списання на рахунок 79 «Фінансовий результат», якщо рахунки класу 9 не ведуться</li> </ul>   |                            |

Облік витрат в розрізі здійснюваних видів діяльності підприємства передбачає відповідне групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

Всі витрати, що здійснені під час провадження операційної діяльності підприємства поділяються на ті, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції (робіт, послуг) та витрати, які пов'язані з організацією, обслуговуванням, забезпеченням та управлінням основною діяльністю. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга – відображається в обліку відокремлено. До цієї групи витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Розглянемо більш детально кожен з названих груп та видів витрат.

Складові, які формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормовані витрати (рис. 1.4).

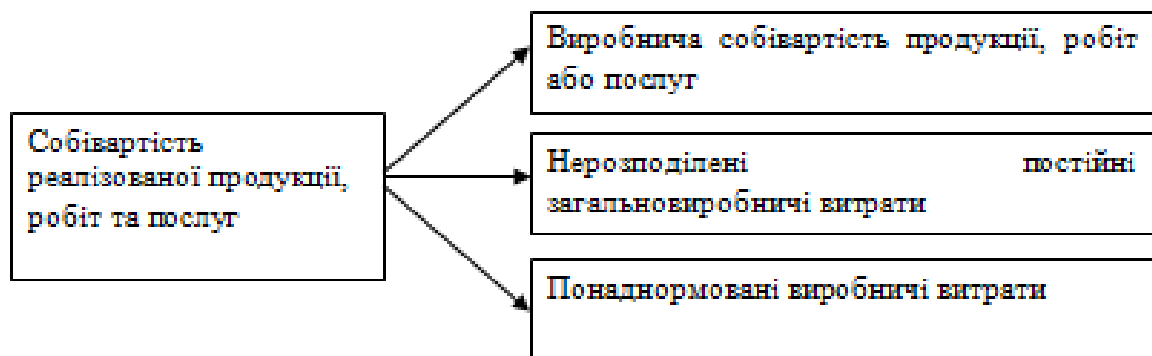


Рис. 1.4. Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) або виробничі витрати – являються основною складовою собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), яка формується впродовж звітного періоду та накопичується на рахунку 23 «Виробництво». Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається безпосередньо з витрат, понесених на виготовлення продукції (робіт, послуг) та загальновиробничих витрат. Структура виробничої собівартості наведена на рис. 1.5.

Відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку [55] підприємство має право обирати один із трьох альтернативних способів обліку витрат діяльності:

- 1) з використанням 8-го класу рахунків «Витрати за елементами»;
- 2) з використанням 9-го класу рахунків «Витрати діяльності»;
- 3) з одночасним використанням 8-го і 9-го класів рахунків.

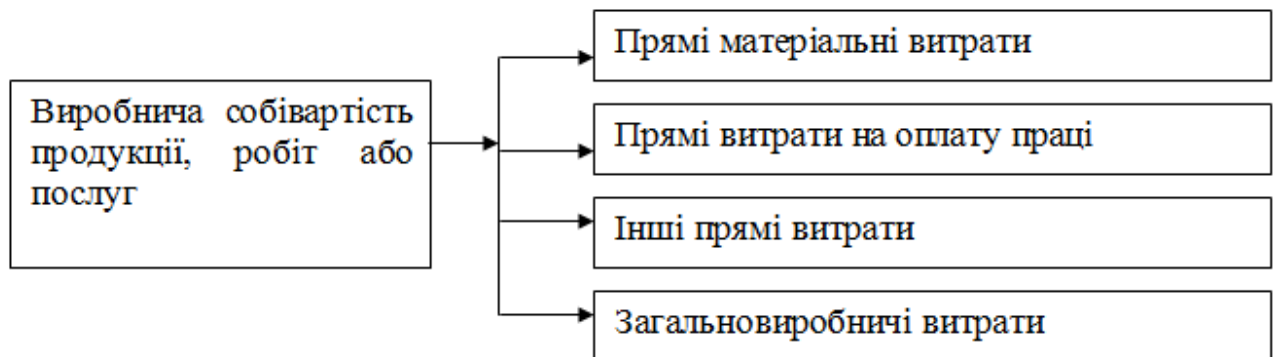


Рис. 1.5. Структура виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Отже, підприємство на власний розсуд може обирати варіант здійснення обліку витрат: з використанням тільки 9-го класу рахунків, або з використанням як 8-го так і 9-го класу рахунків одночасно. При цьому, задля здійснення систематизації інформації може використовуватися така схема: витрати спочатку акумулюються на рахунках витрат класу 8 «Витрати за елементами», після чого списуються на рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Доцільність застосування обох класів рахунків одночасно 8 та 9 обумовлена масштабами діяльності підприємства: чим більше підприємство, тим більшою є необхідність накопичення інформації про собівартість за елементами та за статтями витрат. Загальна схема організації бухгалтерського обліку витрат наведена на рис. 1.6.

Узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виробництвом продукції (робіт, послуг) здійснюється на активному балансовому рахунку 23 «Виробництво». «По дебету рахунку 23 відображуються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції з технологічних причин, а по кредиту – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції» [30].

Схема організації обліку витрат виробництва із використанням рахунка 23 «Виробництво» наведена на рис. 1.7.

Реалізована підприємством впродовж звітнього періоду продукція, виконані роботи та надані послуги, акумулюються на рахунку 90 «Собівартість реалізації». «На рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображаються витрати, понесені підприємством не тільки у зв'язку з реалізацією продукції (товарів, робіт та послуг), а й вартість усіх матеріальних, нематеріальних та грошових ресурсів, вкладених у їх створення (виробництво, закупівлю тощо)» [30, 55].

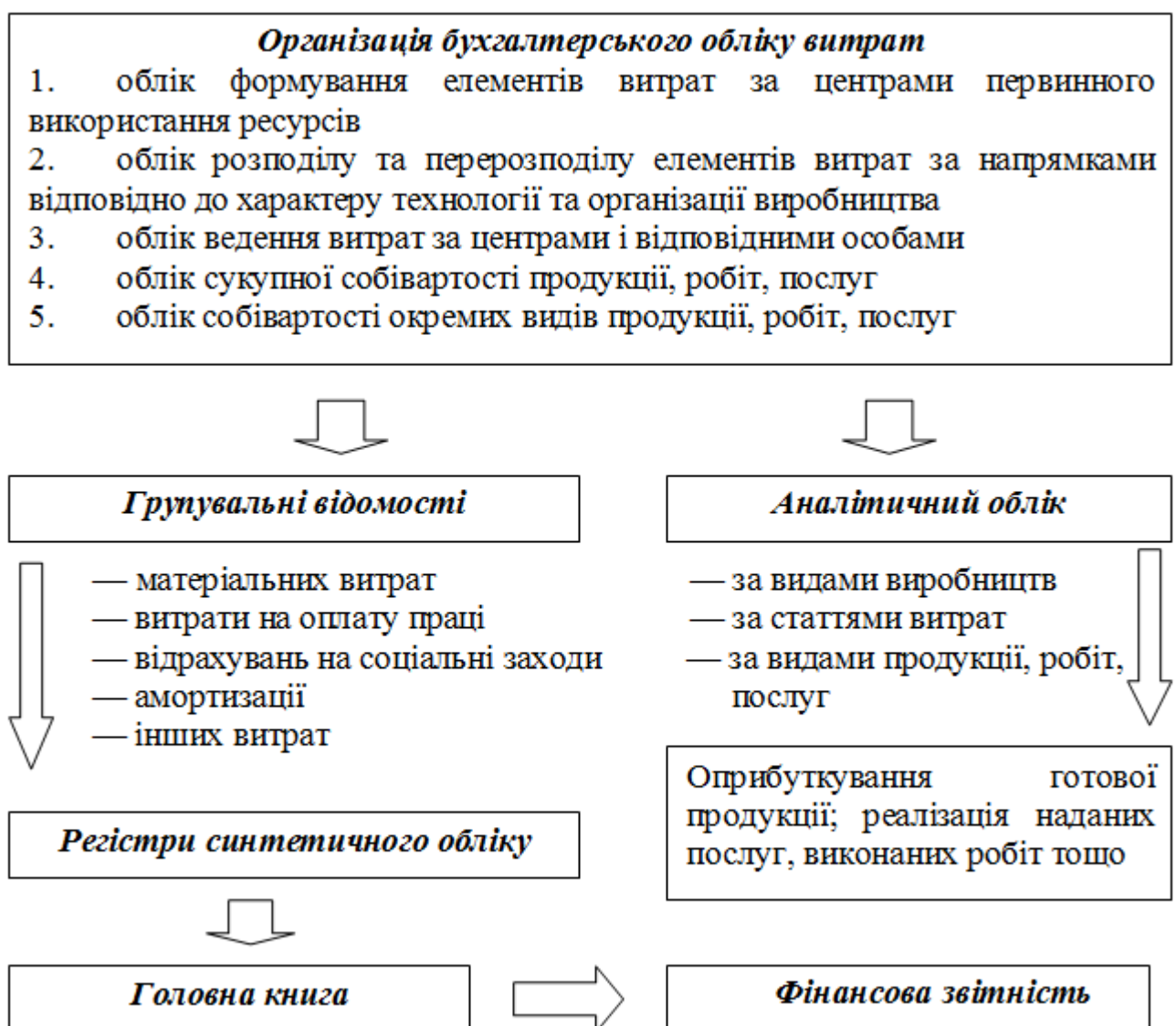


Рис. 1.6. Організація бухгалтерського обліку витрат

З метою відображення в бухгалтерському обліку загальновиробничих витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91

«Загальновиробничі витрати». «На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» виробничі підприємства обліковують протягом місяця виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування» [30, 55].

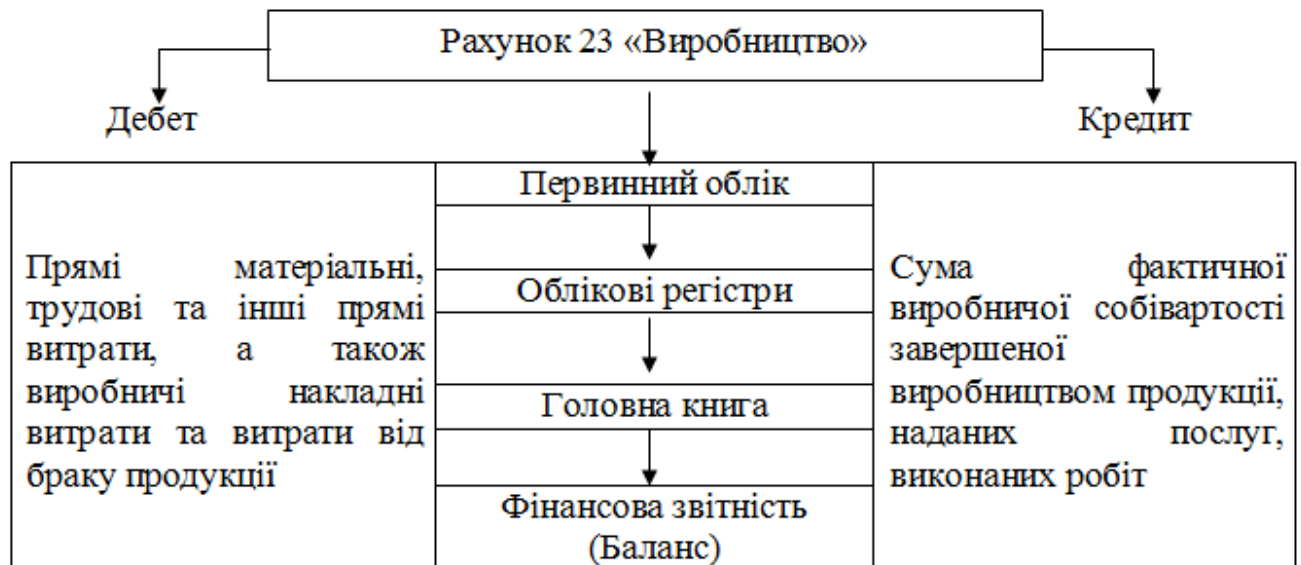


Рис. 1.7. Загальна схема організації обліку витрат виробництва

«За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне за відповідним розподілом списання загальновиробничих витрат на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» [30, 55].

Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», відображено на рис. 1.8.

Порядок розрахунку розподілу загальновиробничих витрат регламентується НП(С)БО № 16 «Витрати» та висвітлений у додатку 1 до даного положення. Для здійснення розподілу змінних та постійних загальновиробничих витрат «на кожен об'єкт витрат застосовуються бази розподілу пропорційно до зміни обсягу діяльності. Виходячи із фактичної потужності (змінні витрати) або нормальної потужності (постійні витрати) базами розподілу загальновиробничих витрат

можуть бути: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прями витрати тощо» [10].

Отже, підприємство має право самостійно вирішувати, яка база розподілу загальновиробничих витрат буде використовуватися. Загальна величина розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат не може бути більшою за їх фактичну суму.

Накопичені впродовж звітного місяця витрати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» списуються відповідно до визначеного розрахунку розподілу на відповідні види (групи) готової продукції, виконані роботи чи надані послуги в дебет рахунку 23 «Виробництво» або в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» – на величину собівартості реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

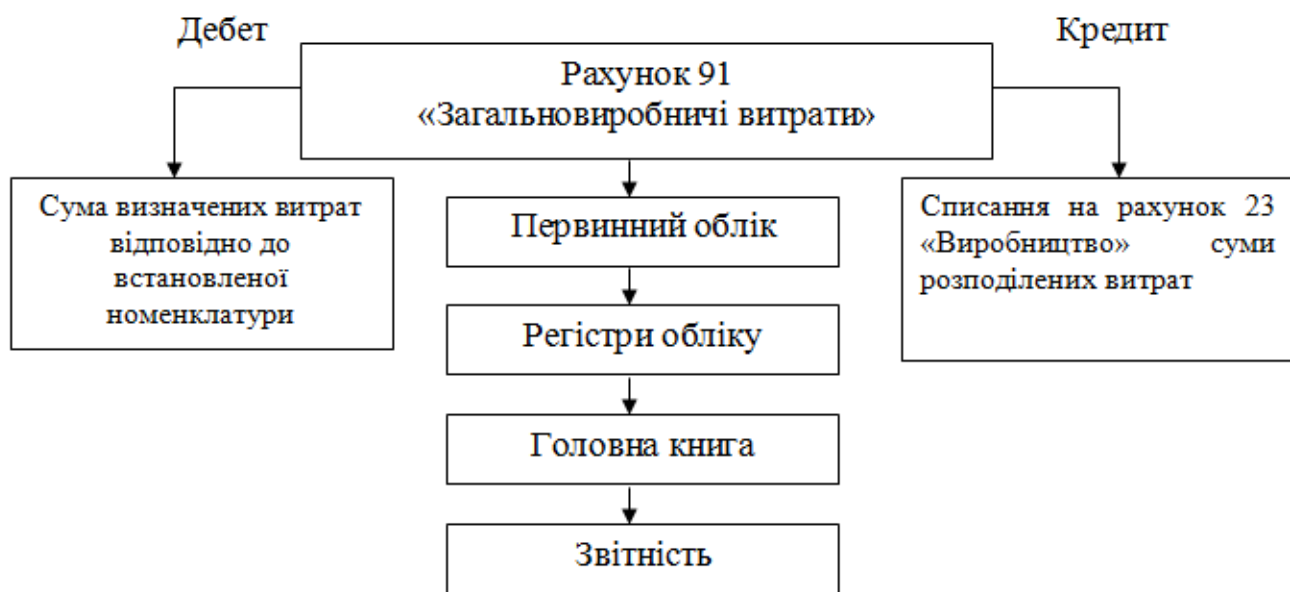


Рис. 1.8. Загальна схема організації обліку загальновиробничих витрат.

Проведення підприємством операційної діяльності супроводжується виникненням витрат, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), і які не можуть бути віднесені до конкретного доходу звітного періоду. Такі витрати відображаються у складі того звітного періоду, у якому вони були здійснені (п. 7 П(С)БО № 16). До таких операційних витрат відносяться: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати. Для

відображення в бухгалтерському обліку таких витрат використовують однойменні рахунки: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [55].

Під час формування повної собівартості необхідно здійснити розподіл адміністративних витрат. Для цього потрібно: «визначити порядок розподілу адміністративних витрат для кожного підрозділу; розподілити адміністративні витрати між підрозділами пропорційно виробничим витратам; розподілити адміністративні витрати між видами продукції, робіт або послуг» [55].

Загальна схема організації обліку адміністративних витрат зображена на рис. 1.9.

Адміністративні витрати, відображені впродовж звітного місяця на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», в кінці звітного місяця списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [55].

«Рахунок 93 «Витрати на збут» призначено для обліку витрат, пов'язаних з збутом товарів, робіт, послуг, зокрема: витрати на рекламу; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); інші витрати, пов'язані зі збутом» [55].

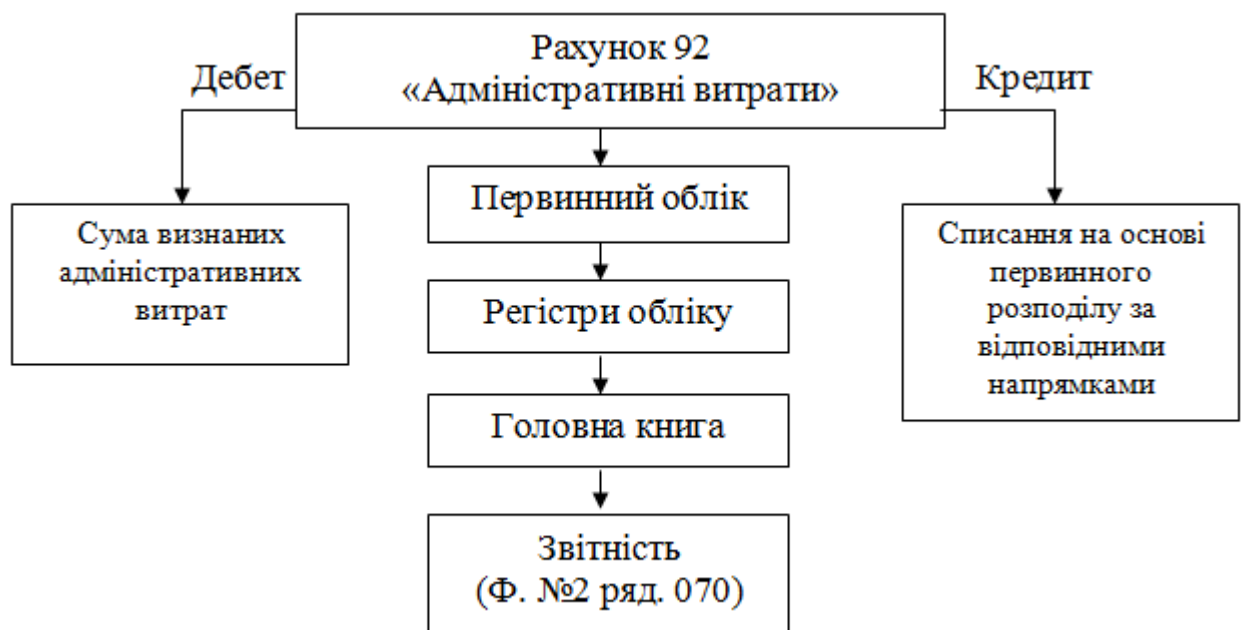


Рис. 1.9. Загальна схема організації обліку адміністративних витрат.

Витрати, які понесені під час здійснення операцій зі збуту продукції, товарів, робіт, послуг, та які впродовж звітного періоду були відображені на дебеті рахунка 93 «Витрати на збут», наприкінці звітного місяця списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [55].

«Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» призначено для обліку інших операційних витрат, у тому числі: витрат на дослідницьку роботу та розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; сума безнадійної дебіторської заборгованості; створення резерву сумнівних боргів; втрати від знецінення запасів; недостачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойки; інші витрати операційної діяльності (витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та ін.)» [30, 55].

Витрати операційної діяльності, які впродовж звітного місяця були зібрані на дебеті рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», в кінці звітного місяця списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Зміст записів, що здійснюються за рахунком 93 «Витрати на збут» та рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображено на рис. 1.10.

| Рахунки 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» |   |
|--|---|
| Дебет  | Кредит  |
| Витрати за статтями, здійснені протягом звітного періоду                 | Списання накопичених витрат у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати» |

Рис. 1.10. Зміст записів за рахунками 93 «Витрати на збут», та 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат операційної діяльності підприємства, наведено на рис. 1.11.



Слід розглянути також порядок формування в обліку витрат, які відносяться до фінансових витрат (рахунок 95 «Фінансові витрати»), втрати від участі в капіталі (рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі») та інших витрат (рахунок 97 «Інші витрати»).

«Рахунок 95 «Фінансові витрати» призначено для обліку витрат фінансової діяльності підприємства, тобто діяльності, яка приводить до зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Рахунок 95 «Фінансові витрати» ведеться за субрахунками: 951 «Відсотки за кредит», та 952 «Інші фінансові витрати» [30, 55].

«Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» призначено для обліку втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства, під якою розуміють сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, що не є еквівалентами грошових коштів (наприклад, платежі пов'язані з придбанням основних засобів, надходження коштів від продажу необоротних активів, надання позик іншим підприємствам, надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки тощо)» [30, 55].

До рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» передбачено такі субрахунки: 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»; 962 «Втрати від спільної діяльності»; 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

«Рахунок 97 «Інші витрати» призначено для обліку витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); собівартість реалізованих необоротних активів та майнових комплексів (залишкова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією); втрати від неопераційних курсових різниць (втрати за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів (залишкова вартість списаних необоротних активів та втрати, пов'язані з їх

ліквідацією - демонтаж, розбирання тощо); інші витрати звичайної діяльності» [30, 55].

За дебетом рахунків 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» та 97 «Інші витрати» відображаються суми визнаних відповідних витрат, а за кредитом – списання таких витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інформація про витрати знаходить своє відображення у таких формах фінансової звітності як: Звіт про фінансові результати та Примітках до фінансової звітності.

### 1.3. Порядок проведення аналізу витрат діяльності

Для забезпечення правильної організації обліку на підприємстві та прийняття ефективних управлінських рішень в майбутньому, необхідно проводити аналіз витрат підприємства, який відіграє велику роль в системі управління витратами.

Аналіз витрат діяльності підприємства являє собою певну систему методів та прийомів дослідження відповідних показників діяльності підприємства або окремих його складових з метою узагальнення інформації про склад, структуру та величину витрат понесених підприємством в процесі провадження діяльності та необхідних для прийняття управлінських рішень задля їх оптимізації.

Метою аналізу витрат є: «виявлення можливостей раціонального використання ресурсів, у інформаційному забезпеченні; оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації витрат; прийняття керівництвом підприємства правильних управлінських рішень» [38].

Основні завдання, які потрібно виконати підприємству для досягнення мети аналізу та їх повна характеристика наведені в таблиці 2, яка узагальнена за джерелом [38].

Отже, як свідчить інформація, наведена у таблиці 1.3, під час здійснення аналізу витрат підприємства виконуються такі завдання: здійснюється оцінка фактичного стану досягнутих результатів господарювання; виявляються фактори, що спричинили відхилення фактичних показників діяльності підприємства від планових; проводиться факторний аналіз для визначення величини впливу різних факторів на результати господарювання; здійснюється визначення резервів поліпшення наявного стану діяльності підприємства; здійснюється оцінка ефективності виробничо-фінансової діяльності; на підставі проведеного аналізу розробляються заходи для поліпшення результатів діяльності та оптимізації витрат.

Таблиця 1.3.

Завдання аналізу витрат та їх характеристика

| Завдання  | Характеристика  |
|---|---|
| Оцінка фактичного стану господарювання  | Передбачає встановлення рівня та об'єктивну характеристику економічних результатів, досягнутих підприємством чи окремими працівниками. Основним методом при цьому виступає порівняння, а базою порівняння різні показники.  |
| Виявлення факторів, які спричинили відхилення фактичних показників від планових | Полягає у визначенні чинників, які позитивно чи негативно вплинули на результати господарської діяльності підприємства.   |
| Визначення впливів різних факторів на результати господарювання                 | Досягається шляхом проведення факторного аналізу, для якого потрібно використовувати різні методи, що дасть змогу розрахувати величину впливу чинників на результативні показники.  |
| Визначення резервів поліпшення наявного стану                                   | Полягає у встановленні невикористаних господарських можливостей, наприклад, втрат робочого часу або трудових ресурсів. Головне призначення цього завдання – розрахунок суми понесених витрат підприємства у порівнянні з плановими даними внаслідок несприятливих чинників чи деяких прорахунків. |
| Об'єктивна оцінка ефективності виробничо-фінансової діяльності                  | Проявляється зокрема у визначенні прибутковості чи збитковості та конкурентоспроможності підприємства, оскільки це головні показники успішності будь-якого підприємства.  |
| Розробка пропозицій за результатами аналізу                                     | Використовується для прийняття оптимальних управлінських рішень та їх реалізації.   |

Основними джерелами інформації для аналізу витрат діяльності виступають:

1. Дані бухгалтерського обліку (первинні облікові документи, обороти та залишки за відповідними рахунками бухгалтерського обліку, облікові регістри).
2. Визначені норми та нормативи витрат в розрізі: матеріальних витрат, витрат на оплату праці, витрат, пов'язаних із послугами сторонніх організацій,

планові калькуляції та кошториси витрат на виробництво, технологічна та конструкторська документація тощо.

3. Фінансова звітність, зокрема форма №1 «Баланс», форма №2 «Звіт про фінансові результати», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

4. Статистична звітність.

5. Стратегія діяльності та бізнес-плани підприємства.

6. Юридична, податкова та фінансова інформація.

В якості об'єктами аналізу витрат виступають такі показники: «абсолютна сума операційних витрат в цілому і за елементами; витрати на грн. продукції; собівартість окремих виробів; окремі статті витрат; витрати за центрами відповідальності» [11].

Як зазначається у науковій літературі, доцільним є проведення аналізу витрат за наступними етапами: «аналіз зміни розміру і рівня витрат в цілому по підприємству; аналіз зміни обсягу і рівня витрат за окремими статтями витрат та структурою витрат; аналіз зміни обсягу і рівня умовно-змінних та умовно-постійних витрат підприємства; аналіз зміни обсягу, рівня та складу витрат щодо інших кваліфікаційних ознак; кількісна оцінка факторів, які впливають на рівень витрат в цілому по підприємству та в розрізі окремих елементів витрат» [12], (рис. 1.12).

Аналіз витрат підприємства є найбільш інформативною ділянкою аналітичної роботи, який забезпечує проведення оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності за звітний період та можливість розроблення планів його майбутнього розвитку, дозволяє виявити наявні резерви зниження собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) та, відповідно, віднайти можливості підвищення рентабельності діяльності підприємства.

Виходячи із визначеної мети, основних завдань та інформаційної бази аналізу витрат, можна виділити основні етапи організації аналізу витрат підприємства (рис. 1.13)

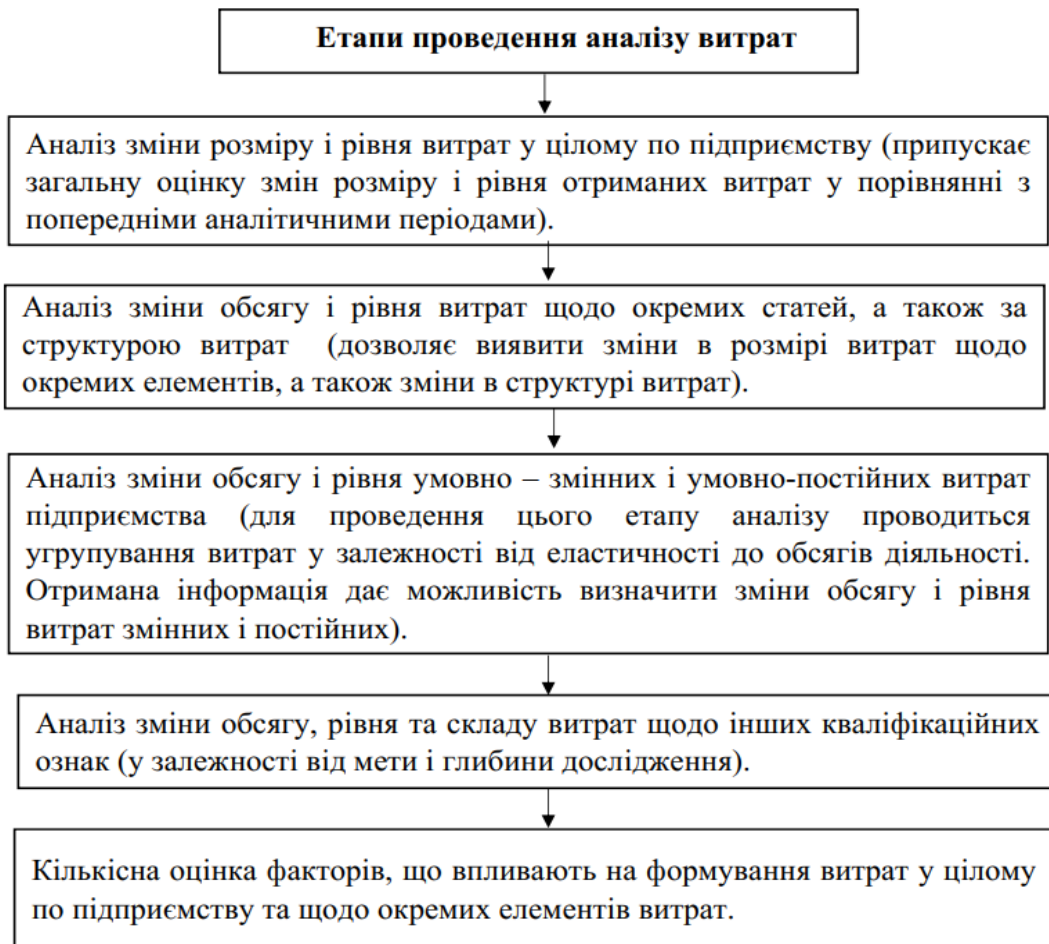


Рис. 1.12. Етапи проведення аналізу витрат

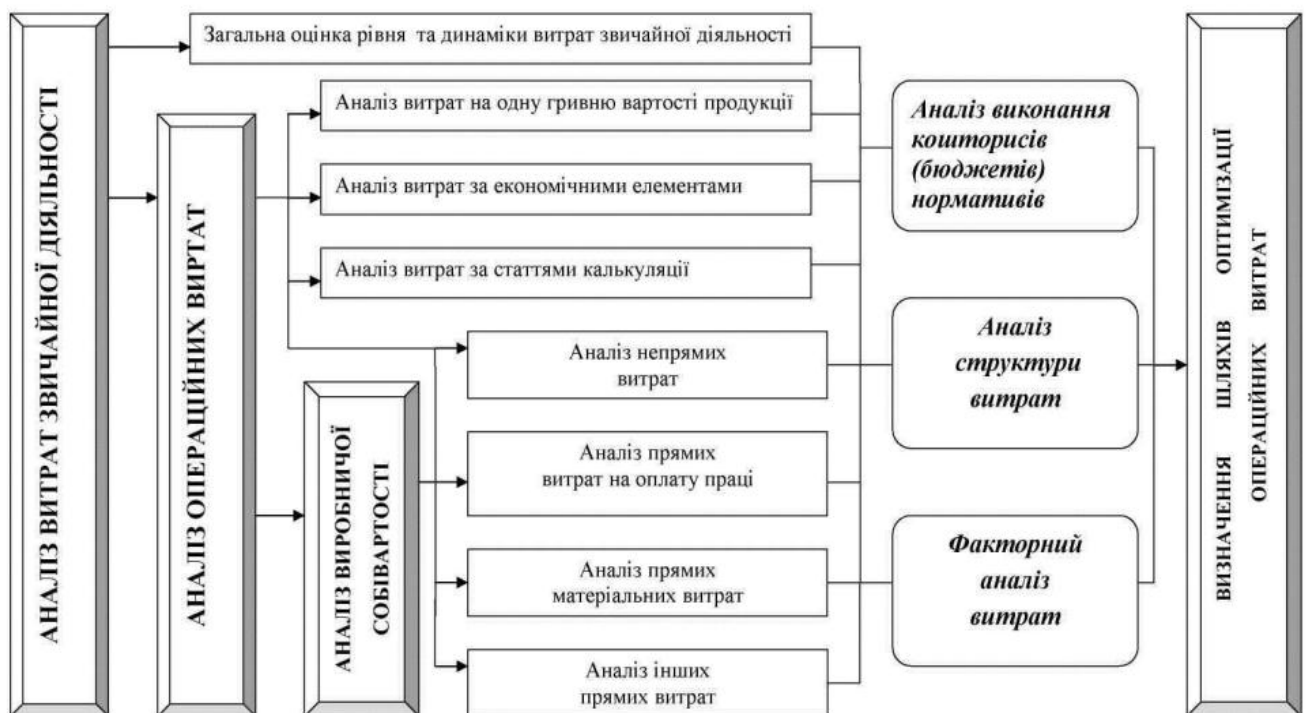


Рис. 1.13. Структурно-логічна схема методики аналізу витрат підприємства

Деталізована оцінка ефективності здійснюваних витрат підприємства в процесі провадження діяльності, передбачає необхідність вирішення наступних питань:

1. Здійснення класифікації витрат за їхньою роллю в процесі виробництва та в розрізі інших ознак.

2. Встановлення взаємозв'язку між ефективністю здійснених витрат кожного з витрачених видів ресурсів, які були використані під час виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), та зміною величини цих витрат під впливом техніко-економічних факторів.

3. Обґрунтування комплексу інформативних показників, які відображають ефективність здійснених витрат виробничих ресурсів на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) й одержання прибутку.

4. Побудова структурно-логічних схем взаємозв'язку між узагальнюючими показниками витрат та окремими частковими показниками, які характеризують ефективність витрат в розрізі окремих видів ресурсів, що були використані на виготовлення продукції.

Питання організації аналізу витрат та формування собівартості продукції задля досягнення визначених завдань зумовлюють необхідність проведення аналізу на різних етапах життєвого циклу продукції. Також слід враховувати, що для забезпечення достовірності результатів аналізу всі показники, які використовуються під час здійснення розрахунків мають бути приведені до співставного виду.

Як правило, «аналіз витрат розпочинають із загальної оцінки динаміки обсягу, складу і структури витрат, виявлення тенденцій змін цих витрат. Такий аналіз виявляє відхилення від прогнозних (планових, бюджетних тощо) параметрів діяльності, дозволяє визначити напрями подальших досліджень, визначити роль витрат окремих видів діяльності у загальних витратах. Структура витрат залежить від особливостей технологічного та організаційного рівня підприємства, якості сировини, кваліфікації робітників і відповідного рівня оплати їх праці тощо» [63].

Слід зазначити, що проблема управління витратами полягає не стільки у зменшенні рівня того чи іншого виду витрат, а у досягненні такого оптимального

їх рівня, який би забезпечував максимальну доцільність та прибутковість діяльності підприємства. Відповідно, що основним напрямом подальшого аналізу витрат є аналіз витрат операційної діяльності.

Методика аналізу витрат операційної діяльності в розрізі статей калькуляції передбачає такі етапи: «визначення абсолютного та відносного відхилення до статті та до підсумку під час порівняння фактичних даних із прогнозними (кошторисними, бюджетними) або даними попередніх періодів; обчислення частки кожної статті витрат в загальній сумі операційних витрат; оцінка структурних зрушень» [63].

За результатами проведених розрахунків визначаються причини, які зумовили відхилення від запланованих (кошторисних) показників та розробити і впровадити заходи, спрямовані на недопущення перевищення витрат за відповідними статтями собівартості в майбутньому.

В процесі деталізованого аналізу витрат доцільно провести аналіз собівартості за окремими видами продукції (робіт, послуг), здійснити аналіз прямих матеріальних витрат, прямих трудових витрат, непрямих витрат, провести аналіз витрат за центрами відповідальності та визначити резерви зниження витрат.

Узагальнюючим показником ефективності здійснених витрат операційної діяльності, є рівень операційних витрат, які припадають на 1 грн. реалізованої продукції. Розрахунок та використання даного показника для проведення аналізу витрат операційної діяльності обумовлене його універсальністю, оскільки, його можна визначати для усіх підприємств незалежно від сфери діяльності та на всіх рівнях управління; його можна використовувати для здійснення оцінки витрат як в межах порівняної продукції (вже вироблялась на підприємстві) та непорівняної продукції (яку лише планується виробляти).

Показник витрат на одну гривню реалізованої продукції демонструє наявний зв'язок між витратами та прибутком, формуючи між ними органічну єдність. «Між масою прибутку й відповідною їй собівартістю існує зворотна функціональна залежність. Чим більше маса прибутку, тим менша собівартість і витрати на 1 грн. реалізованої продукції, і навпаки. Якщо представити операційні витрати основної діяльності у вигляді суми добутків собівартості окремих виробів

на обсяг (кількість) їх реалізації, а чистий дохід – як добуток обсягу реалізації кожного виробу на ціну, то рівень витрат на одну гривню реалізованої продукції розраховується» [73]:

$$V_{\text{ПП}} = \frac{V_{\text{од}}}{\text{ЧД}} = \frac{\sum_{i=1}^n (C_i \times K_i)}{\sum_{i=1}^n (Ц_i \times K_i)}, \quad (1.1)$$

де  $V_{\text{ПП}}$  - витрати на 1 грн. реалізованої продукції;  $V_{\text{од}}$  - операційні витрати основної діяльності; ЧД - чистий дохід (виручка) від реалізації продукції;  $C_i$  - собівартість одиниці продукції  $i$ -го найменування;  $Ц_i$  - ціна одиниці продукції  $i$ -го найменування;  $K_i$  - кількість реалізованої продукції  $i$ -го найменування;  $n$  - кількість видів продукції.

Організація аналізу витрат повинна передбачати виконання завдань, пов'язаних із врахуванням посилення дії факторів, які позитивно впливають на показники оптимізації витрат та усунення факторів, які на них впливають негативно, що, відповідно, передбачає їх попередню класифікацію (рис. 1.14).

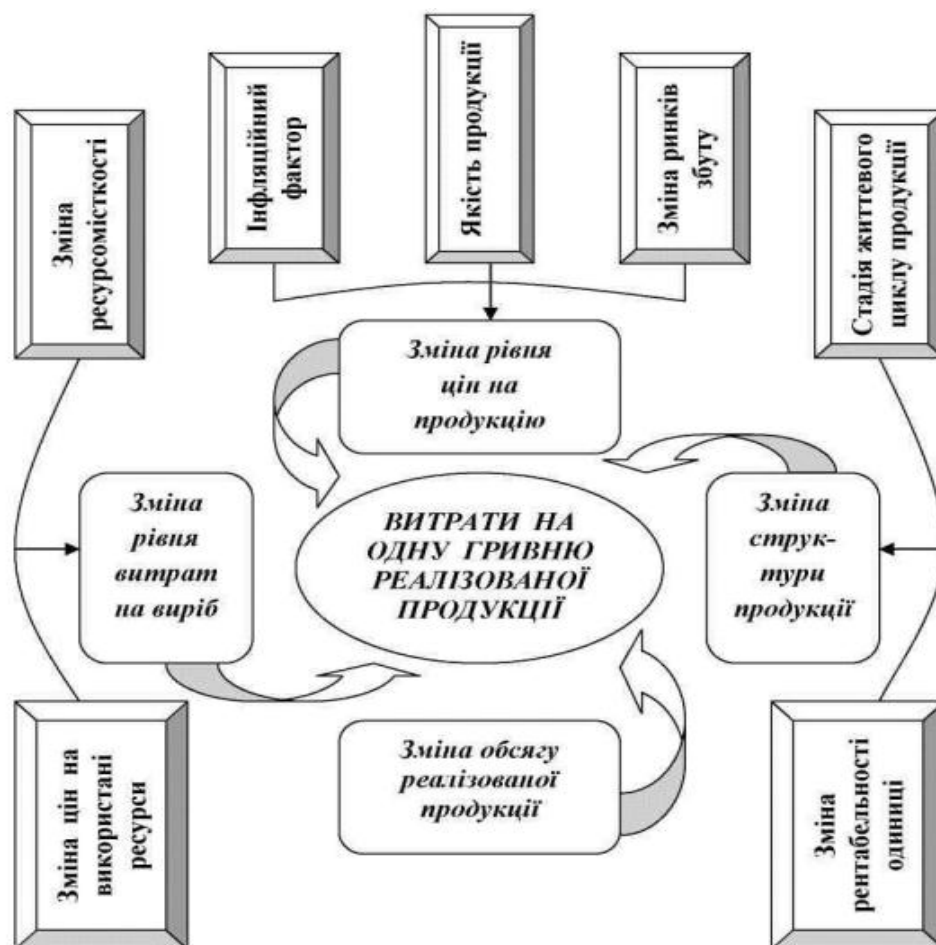


Рис. 1.14. Структурно-логічна схема аналізу витрат на одну гривню вартості продукції з урахуванням впливу факторів

У випадку, коли показник витрат на 1 грн. реалізованої продукції має тенденцію до постійного зростання в порівнянні з попередніми періодами (або у порівнянні з іншими підприємствами), то це може бути свідченням зростання ресурсомісткості продукції. В інших випадках, це може бути результатом політики зниження цін на реалізовану продукцію, що спрямовано на утримання позицій підприємства на ринку в умовах зростаючої конкуренції.

## Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико-методичних засад обліку та аналізу в системі управління витратами підприємства дає змогу зробити такі висновки:

1. На основі узагальнення теоретичних підходів до визначення економічного змісту поняття «витрати» встановлено, що витрати - це загальноекономічне поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі провадження діяльності підприємства. З метою забезпечення ефективного управління витратами та відповідно для визначення собівартості продукції, виконаних робіт та наданих послуг потрібна їх відповідна класифікація. Класифікація витрат здійснюється за різними ознаками: з господарської точки зору всі витрати групуються за загальноекономічним змістом та планово-обліковими (технічними) ознаками. Кожна ознака характеризує витрати з певної сторони.

2. Облік витрат діяльності орієнтований на забезпечення оперативного, достовірного та повного надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, дільницях тощо).

3. Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік

витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені. Для обліку витрат за елементами у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

4. Ефективність управління витратами підприємства забезпечує ефективне функціонування підприємства в цілому, оскільки сприяє раціональному використанню усіх наявних у підприємства видів ресурсів. Значна роль в системі управління витратами відводиться аналізу витрат, який є однією із основних функцій управління. Результати аналізу витрат є основою для прийняття управлінських рішень, а завдяки ефективному управлінню витратами підприємство має можливість отримати вищі доходи та збільшити фінансові результати. Інформаційною основою для аналізу витрат є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аналіз витрат здійснюється за такими напрямками: аналіз витрат звичайної діяльності; аналіз операційних витрат; аналіз виробничої собівартості.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК І АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «ЗАВОД ЕЛЕВАТОРНИХ МАШИН»)

2.1. Організаційна та фінансово-економічна характеристика ТОВ «Завод елеваторних машин»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Завод елеваторних машин» є юридичною особою з дня його державної реєстрації, тобто з 24 жовтня 2019 року.

Товариство має самостійний баланс, рахунки в банках, може мати печатки, штампи, бланки, фірмовий знак, а також знак для товарів і послуг та іншу атрибутику юридичної особи.

Метою діяльності Товариства, згідно із його статутом (додаток А), є отримання прибутку з подальшим його розподілом між учасниками Товариства.

Предметом діяльності Товариства є здійснення будь-яких видів діяльності, що не заборонені законодавством України та відповідають меті діяльності Товариства.

Товариство несе відповідальність за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном. Товариство не відповідає за зобов'язаннями своїх учасників.

Учасники Товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю Товариства, у межах своїх вкладів. Учасники Товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників.

Діяльність Товариства, яка потребує одержання дозволів (ліцензій, патентів), здійснюється після одержання Товариством в установленому законом порядку таких дозволів.

Для досягнення мети своєї діяльності відповідно до Статуту, Товариство має право:

- здійснювати будь-які види діяльності, що не заборонені законодавством України, та відповідають меті діяльності Товариства; вступати в зовнішньоекономічні відносини, самостійно здійснювати експортно-імпортні операції.

- реалізовувати самостійно всю продукцію на території України і за її межами, якщо інше не передбачено законом.

- самостійно встановлювати ціни на товари, роботи і послуги, які реалізуються, виконуються та надаються Товариством.

- утворювати філії, представництва, інші відокремлені структурні підрозділи, бути засновником (учасником, членом) інших юридичних осіб (у тому числі дочірніх підприємств) як на території України, так і за її межами.

- відкривати рахунки в банках, як в Україні, так і за її межами, користуватися банківськими кредитами.

- придбавати, приймати в дар, обмінювати, відчужувати (продавати, передавати безоплатно тощо), здавати та брати в оренду, передавати та брати у лізинг та іпотеку, передавати у заставу, у тому числі у забезпечення зобов'язань третіх осіб, дарувати, надавати для тимчасового використання земельні ділянки, нерухомість, спорудження, обладнання, транспортні засоби, майнові права та інші матеріальні цінності, що належать Товариству, в порядку і на умовах, передбачених чинним законодавством України.

- укладати на території України та за її межами від свого імені угоди (договори, контракти), в тому числі угоди купівлі-продажу, міни (бартеру), підряду, оренди, лізингу, факторингу, схову, доручення, застави, вчиняти інші юридичні дії (правочини) з підприємствами, установами, будь-якими юридичними та фізичними особами, у тому числі договори купівлі-продажу, міни, доручення, комісії, дарування, підряду, позики, перевезення, зберігання, спільної діяльності та інші, а також брати участь у торгах, конкурсах, надавати гарантії, тощо.

- випускати (емітувати), реалізувати та купувати цінні папери.

- володіти й користуватися землею й іншими природними ресурсами.

- страхувати власне майно.

- організовувати матеріально-технічне забезпечення власного виробництва шляхом придбання ресурсів, у виробників, в оптовій та роздрібній торгівлі, у тому числі на ярмарках, аукціонах і в організаціях матеріально-технічного постачання, а також у громадян.

- отримувати позики від учасників, а також від інших фізичних та юридичних осіб.

- видавати безпроцентні позики, позички.

- на підставі довіреностей, а також іншими засобами та в порядку, передбаченому законодавством України, представляти інтереси юридичних та фізичних осіб, як українських, так і іноземних.

- виступати стороною в судах загальної юрисдикції усіх інстанцій, в тому числі в господарських судах, адміністративних судах, третейських судах, місцевих судах загальної юрисдикції, арбітражі та інших судових установах усіх інстанцій і юрисдикцій.

- приймати на роботу працівників на умовах договорів (контрактів), самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові відпустки та інші пільги, не заборонені чинним в Україні законодавством.

- залучати для виконання робіт (надання послуг) фахівців, в тому числі і іноземних, на підставі договору підряду, доручення, трудових угод та інших договорів з оплатою праці за домовленістю сторін.

- направляти, в тому числі і за кордон, у відрядження, для стажування і на перепідготовку фахівців, для навчання і ознайомлення з досвідом роботи.

Товариство може мати й інші права та здійснювати інші дії, що не суперечать чинному в Україні законодавству.

ТОВ «Завод елеваторних машин» зобов'язане:

- забезпечувати безпеку виробництва, санітарно-гігієнічні норми і вимоги щодо захисту здоров'я працівників, населення і споживачів продукції.

- забезпечувати охорону комерційної таємниці та вживати усіх дозволених діючим законодавством заходів щодо охорони комерційної таємниці.

- здійснювати інші обов'язки, що передбачені чинним законодавством України.

Учасниками Товариства є фізичні та юридичні особи, які внесли свої вклади в статутний капітал Товариства під час створення Товариства або набули права учасника в інший спосіб, передбачений Статутом або чинним законодавством.

Учасники Товариства мають право:

- брати участь в управлінні Товариством.
- обирати та бути обраними до органів Товариства.
- отримувати інформацію про діяльність Товариства, стан його майна, розміри прибутку та збитків.
- брати участь у розподілі прибутку Товариства, отримувати частку прибутку пропорційно до розміру своєї частки у статутному капіталі Товариства.
- брати участь у діяльності Товариства на підставі трудового договору (контракту) або договору цивільно-правового характеру.
- придбавати у пріоритетному порядку продукцію, роботи та послуги, що виробляються Товариством.
- відчужити свою частку (частину частки) у статутному капіталі Товариства оплатно або безоплатно іншим учасникам Товариства або третім особам.

Учасники Товариства зобов'язані:

- дотримуватися вимог установчих та інших внутрішніх документів Товариства.
- виконувати рішення загальних зборів учасників Товариства.
- виконувати свої зобов'язання перед Товариством, у тому числі ті, що пов'язані з майновою участю.
- не розголошувати комерційної таємниці та конфіденційної інформації про діяльність Товариства.
- утримуватись від дій, які прямо чи непрямо можуть завдати шкоди інтересам Товариства.
- виконувати інші обов'язки, передбачені законодавством та Статутом

Статутний капітал Товариства складається із вкладів його Учасників. Розмір статутного капіталу Товариства складається з номінальної вартості часток його учасників, виражених у національній валюті України.

Вкладом до статутного капіталу Товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, земельні ділянки відповідно до Земельного кодексу України, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Вклад у негрошовій формі повинен мати грошову оцінку, що затверджується одностайним рішенням загальних зборів учасників, у яких взяли участь всі учасники Товариства. При створенні Товариства така оцінка визначається рішенням засновників про створення Товариства.

Збільшення розміру статутного капіталу Товариства допускається лише після внесення всіма учасниками товариства своїх вкладів у повному обсязі. Збільшення розміру статутного капіталу Товариства, яке володіє часткою у власному статутному капіталі, не допускається.

Розмір статутного капіталу Товариства може бути збільшений за рахунок додаткових вкладів учасників та/або третіх осіб за рішенням загальних зборів учасників. При збільшенні розміру статутного капіталу за рахунок додаткових вкладів номінальна вартість частки учасника Товариства може бути збільшена на суму, що дорівнює або менша за вартість додаткового вкладу такого учасника.

Кожний учасник має переважне право зробити додатковий вклад у межах суми збільшення статутного капіталу пропорційно до його частки у статутному капіталі Товариства, якщо інше не передбачено рішенням загальних зборів учасників про залучення додаткових вкладів. Треті особи та учасники Товариства можуть зробити додаткові вклади в межах різниці між сумою збільшення статутного капіталу та сумою внесених учасниками додаткових вкладів після реалізації кожним учасником свого переважного права або відмови від реалізації такого права лише у разі, коли це передбачено рішенням загальних зборів учасників Товариства про залучення додаткових вкладів.

З метою реалізації свого переважного права учасники Товариства можуть вносити додаткові вклади протягом строку, встановленого рішенням загальних

зборів учасників, але не більше ніж протягом одного року з дня прийняття рішення про залучення додаткових вкладів.

Треті особи та учасники Товариства можуть вносити додаткові вклади протягом шести місяців після спливу строку для внесення додаткових вкладів учасниками, які мають намір реалізувати своє переважне право, якщо рішенням загальних зборів учасників про залучення додаткових вкладів не встановлено менший строк.

Товариство має право зменшити розмір свого статутного капіталу.

У разі зменшення номінальної вартості часток усіх учасників Товариства співвідношення номінальної вартості їхніх часток повинно зберігатися незмінним.

Після прийняття рішення про зменшення розміру статутного капіталу Товариства його виконавчий орган протягом 10 днів має письмово повідомити кожного кредитора, вимоги якого до Товариства не забезпечені заставою, гарантією чи порукою, про таке рішення. Кредитори протягом 30 днів після отримання повідомлення, можуть звернутися до Товариства з письмовою вимогою про здійснення протягом 30 днів одного з таких заходів за вибором Товариства: забезпечення виконання зобов'язань шляхом укладення договору забезпечення; дострокове припинення або виконання зобов'язань перед кредитором; укладення іншого договору з кредитором.

У разі невиконання Товариством зазначеної вимоги у встановлений строк кредитори мають право вимагати в судовому порядку дострокового припинення або виконання зобов'язань Товариством.

Якщо кредитор не звернувся до Товариства з письмовою вимогою протягом 30 днів після тримання від нього повідомлення, вважається, що кредитор не вимагає від Товариства вчинення додаткових дій щодо виконання зобов'язань перед ним.

Виплата дивідендів здійснюється за рахунок чистого прибутку Товариства особам, які стали учасниками Товариства на день прийняття рішення про виплату дивідендів, пропорційно до розміру їхніх часток.

Товариство виплачує дивіденди грошовими коштами, якщо інше не встановлено одностайним рішенням загальних зборів учасників, у яких взяли участь всі учасники Товариства.

Дивіденди можуть виплачуватися за будь-який період, що є кратним кварталу.

Виплата дивідендів здійснюється у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття рішення про їх виплату, якщо інший строк не встановлений рішенням загальних зборів учасників Товариства.

Посадові особи Товариства, винні у введенні в оману учасників Товариства щодо його фінансового стану, зокрема шляхом подання (включення) недостовірної інформації до документів товариства, що призвело до здійснення неправомірних виплат, несуть разом з учасниками солідарну відповідальність за зобов'язанням щодо повернення виплат Товариству.

Вищим органом Товариства є Загальні збори учасників.

Кожен учасник Товариства має право бути присутнім на загальних зборах учасників, брати участь в обговоренні питань порядку денного і голосувати з питань порядку денного загальних зборів учасників.

Кожен учасник Товариства на загальних зборах учасників має кількість голосів, пропорційну до розміру його частки у статутному капіталі Товариства.

Загальні збори учасників мають право приймати рішення з будь-яких питань діяльності Товариства, у тому числі тих, що віднесені до компетенції інших органів Товариства.

До компетенції загальних зборів учасників належать:

- визначення основних напрямів діяльності Товариства.
- внесення змін до статуту Товариства, прийняття рішення про здійснення діяльності Товариством на підставі модельного статуту.
- зміна найменування Товариства.
- зміна місцезнаходження Товариства.
- зміна розміру статутного капіталу Товариства.
- встановлення розміру, форми і порядку внесення учасниками Товариства додаткових вкладів.

- затвердження грошової оцінки негрошового вкладу учасника.
- перерозподіл часток між учасниками Товариства.
- прийняття третіх осіб до складу учасників Товариства, виключення учасника з Товариства.
- обрання одноосібного виконавчого органу Товариства або членів колегіального виконавчого органу, встановлення розміру винагороди членам виконавчого органу Товариства.
- утворення, реорганізація та ліквідація філій, представництв, інших відокремлених підрозділів Товариства, затвердження положень про них; призначення та звільнення керівників філій, представництв, інших відокремлених підрозділів Товариства, визначення умов оплати їх праці.
- погодження умов колективного договору Товариства.
- прийняття інших рішень, віднесених статутом до компетенції загальних зборів учасників.

Загальні збори учасників скликаються у випадках, передбачених статутом, а також з ініціативи виконавчого органу Товариства або на вимогу учасника або учасників Товариства, які на день подання вимоги в сукупності володіють 10 або більше відсотками статутного капіталу Товариства.

Річні загальні збори учасників скликаються протягом шести місяців наступного за звітним року. До порядку денного річних загальних зборів учасників обов'язково вносяться питання про розподіл чистого прибутку Товариства, про виплату дивідендів та їх розмір.

Якщо вартість чистих активів Товариства знизилася більш як на 50 відсотків порівняно з цим показником станом на кінець попереднього року, виконавчий орган Товариства скликає загальні збори учасників, які мають відбутися протягом 60 днів з дня такого зниження. До порядку денного таких загальних зборів учасників включаються питання про заходи, які мають бути вжиті для покращення фінансового стану Товариства, про зменшення статутного капіталу Товариства або про і ліквідацію Товариства.

На загальних зборах учасників ведеться протокол, у якому фіксуються перебіг загальних зборів учасників та прийняті рішення. Протокол підписує

обраний загальними зборами учасників голова зборів або інша уповноважена зборами особа. Кожен учасник Товариства, який взяв участь у загальних зборах учасників, може підписати протокол.

Рішення загальних зборів учасників приймаються відкритим голосуванням.

Рішення з питань внесення змін до статуту Товариства, про здійснення діяльності Товариством на підставі модельного статуту, зміни розміру статутного капіталу Товариства, про надання згоди на вчинення правочину, якщо вартість майна, робіт або послуг, що є предметом такого правочину, перевищує 50 відсотків вартості чистих активів Товариства, про виділ, злиття, поділ, приєднання, ліквідацію та перетворення Товариства, обрання комісії з припинення (ліквідаційної комісії), затвердження порядку припинення Товариства, порядку розподілу між учасниками Товариства у разі його ліквідації майна, що залишилося після задоволення вимог кредиторів, затвердження ліквідаційного балансу Товариства приймаються трьома чвертями голосів усіх учасників Товариства, які мають право голосу з відповідних питань.

Рішення загальних зборів учасників з питань затвердження грошової оцінки негрошового учасника, перерозподілу часток між учасниками Товариства, створення інших органів Товариства, визначення порядку їх діяльності, прийняття рішення про придбання Товариством частки (частини частки) учасника приймаються одностайно всіма учасниками Товариства, які мають право голосу з відповідних питань.

Рішення загальних зборів учасників з усіх інших питань приймаються більшістю голосів усіх учасників Товариства, які мають право голосу з відповідних питань.

Учасник Товариства може взяти участь у загальних зборах учасників шляхом надання свого волевиявлення щодо голосування з питань порядку денного у письмовій формі (заочне голосування). Справжність підпису учасника Товариства на такому документі засвідчується нотаріально. Голос учасника Товариства зараховується до результатів голосування з кожного окремого питання.

Одноосібним виконавчим органом Товариства є Директор, що здійснює управління поточною діяльністю Товариства.

До компетенції Директора Товариства належить вирішення всіх питань, пов'язаних з управлінням поточною діяльністю Товариства, крім питань, що належать до виключної компетенції загальних зборів учасників.

Директор Товариства підзвітний загальним зборам учасників та організовує виконання їхніх рішень. Директор може діяти від імені Товариства без довіреності.

У разі найму Директора з ним може бути укладений договір (контракт), в якому визначаються строк найму, права, обов'язки і відповідальність Директора, умови його матеріального забезпечення, умови звільнення його з посади, інші умови найму за погодженням сторін. На час своєї відсутності Директор призначає тимчасового виконувача обов'язків та надає йому відповідні повноваження з управління поточною діяльністю Товариства.

Директор Товариства:

- без довіреності діє від імені Товариства.
- укладає угоди, договори, контракти та вчиняє інші юридичні дії від імені Товариства в межах наявних повноважень.
- представляє Товариство перед усіма державними, громадськими та іншими організаціями, установами, підприємствами як на території України так і за її межами.
- визначає організаційну структуру Товариства; створює органи, що необхідні для виконання цілей і завдань Товариства.
- відкриває поточні, валютні та інші рахунки в банках і фінансових установах.
- затверджує: процедурні правила та інші внутрішні документи Товариства; поточні плани діяльності Товариства і заходи, що є необхідними для вирішення його завдань; щорічний кошторис, штатний розклад і посадові оклади співробітників апарату, встановлює показники, розмір та строки їх преміювань.
- встановлює ціни на продукти і тарифи на послуги.

- приймає на роботу і звільняє з роботи працівників, застосовує до них заходи заохочення і накладає стягнення.

- подає на затвердження загальним зборам річний звіт та баланс Товариства.

- видає довіреності в межах наявних повноважень.

- забезпечує виконання рішень загальних зборів.

- приймає рішення щодо інших питань поточної діяльності Товариства.

Договір, що укладається з Директором, від імені Товариства підписує особа, уповноважена на таке підписання загальними зборами учасників.

Повноваження Директора можуть бути припинені або він може бути тимчасово відсторонений від виконання своїх повноважень лише шляхом обрання нового Директора або тимчасового виконувача обов'язків Директора. У разі припинення повноважень Директора договір із ним вважається припиненим.

Вступ до Товариства здійснюється шляхом набуття третьою особою частки (частини частки) у статутному капіталі або у порядку спадкування ( правонаступництва).

Учасник Товариства, частка якого у статутному капіталі Товариства становить менше 50 відсотків, може вийти з Товариства у будь-який час без згоди інших учасників.

Учасник Товариства, частка якого у статутному капіталі Товариства становить 50 або більше відсотків, може вийти з Товариства за згодою інших учасників. Рішення щодо надання згоди на вихід з Товариства учасника, частка якого у статутному капіталі становить 50 або більше відсотків, або про відмову в її наданні приймається іншими учасниками протягом одного місяця з дня подання учасником заяви про намір вийти з Товариства.

Учасник вважається таким, що вийшов з Товариства, з дня державної реєстрації його виходу. Вихід учасника з Товариства, внаслідок якого у Товаристві не залишиться жодного учасника забороняється.

Не пізніше 30 днів з дня, коли Товариство дізналося чи мало дізнатися про вихід учасника, воно зобов'язане повідомити такому колишньому учаснику вартість його частки, надати обґрунтований розрахунок та копії документів, необхідних для розрахунку. Вартість частки учасника станом на день, що

передував дню подання учасником відповідної заяви у порядку, передбаченому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань».

Товариство зобов'язане протягом одного року з дня, коли воно дізналося чи мало дізнатися про вихід учасника, виплатити такому колишньому учаснику вартість його частки. Вартість частки учасника визначається виходячи з ринкової вартості сукупності всіх часток учасників Товариства пропорційно до розміру частки такого учасника.

За погодженням учасника Товариства, який вийшов, та Товариства зобов'язання зі сплати грошових коштів може бути замінено зобов'язанням із передачі іншого майна.

Товариство виплачує учаснику, який вийшов з Товариства, вартість його частки передає майно лише пропорційно до розміру оплаченої частини частки такого учасника.

Для здійснення фінансово-економічної характеристики діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» у табл. 2.1, наведено основні фінансові показники діяльності підприємства за 2020 – 2022 роки, їх абсолютний та відносний приріст. Джерелами інформації для визначення цих показників були дані фінансової звітності підприємства (додаток Б).

Як свідчать дані, наведені у табл. 2.1. впродовж досліджуваного періоду спостерігається зростання майже усіх ключових показників, які характеризують фінансову діяльність підприємства.

Протягом останнього року господарювання (2022 р.), відбулося значне чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Так, в 2022 р., в порівнянні з 2021 р., чистий дохід від реалізації збільшився на 587,1 тис. грн., або на 1,84%, що, логічно призвело до зростання прибутку підприємства. Чистий прибуток підприємства зріс у 2021 р. порівняно із 2020 р. на 2261,9 тис. грн., або на 271,37%, зростання чистого прибутку у 2022 р. порівняно із 2021 р. становить 215,5 тис. грн., або 6,96%. Такі показники свідчать про зростання ефективності діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» впродовж 2020-2022 рр.

Таблиця 2.1.

## Основні фінансові показники діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин»

| Показники  | Звітний рік |          |          | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |             | Відносний приріст (відхилення), % |             |             |
|--|-------------|----------|----------|--------------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|-------------|
|  | 2020        | 2021     | 2022     | 2021 / 2020                          | 2022 / 2021 | 2021 / 2020                       | 2022 / 2021 | 2022 / 2020 |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 5 975,4     | 31 835,5 | 32 422,6 | 25 860,1                             | 587,1       | 432,78                            | 1,84        | 442,6       |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)   | 3 865,9     | 24 361,8 | 24 849,5 | 20 495,9                             | 487,7       | 530,17                            | 2           | 542,79      |
| Інші операційні доходи   | 0           | 41,3     | 10,7     | 41,3                                 | -30,6       | -                                 | -74,09      | -           |
| Інші операційні витрати  | 1 286,8     | 4 380,5  | 4 210,5  | 3 093,7                              | -170        | 240,42                            | -3,88       | 227,21      |
| Інші доходи  | 10,8        | 18,9     | 50,3     | 8,1                                  | 31,4        | 75                                | 166,14      | 365,74      |
| Інші витрати   | 0           | 58       | 112,7    | 58                                   | 54,7        |                                   | 94,31       |             |
| Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)       | 833,5       | 3 095,4  | 3 310,9  | 2 261,9                              | 215,5       | 271,37                            | 6,96        | 297,23      |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток                          | 150         | 557,2    | 596      | 407,2                                | 38,8        | 271,47                            | 6,96        | 297,33      |
| Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)                 | 683,5       | 2 538,2  | 2 714,9  | 1 854,7                              | 176,7       | 271,35                            | 6,96        | 297,21      |
| Разом доходи   | 5 986,2     | 31 895,7 | 32 483,6 | 25 909,5                             | 587,9       | 432,82                            | 1,84        | 442,64      |
| Разом витрати  | 5 152,7     | 28 800,3 | 29 172,7 | 23 647,6                             | 372,4       | 458,94                            | 1,29        | 466,16      |

Аналогічно до зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відбулося зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Проте, слід відзначити, що чистий дохід від реалізації зростав менш швидкими темпами порівняно із собівартістю реалізованої продукції. Так, собівартість реалізованої продукції у 2021 р. порівняно з 2020 р. зорсла на 530,17%, у той час, як зростання чистого доходу від реалізації продукції складало 432,78%. За показниками 2022 р. у порівнянні із 2021 р. зростання чистого доходу від реалізації продукції становило 1,84%, а собівартості реалізованої продукції – 2,0%.

Позитивною тенденцією в діяльності підприємства є зниження величини інших операційних витрат, які у 2022 р. порівняно із 2021 р. зменшилися на 170,0 тис грн., або на 3,88%. У той же час, слід відмітити суттєве зростання інших витрат, які за підсумками 2022 р. порівняно з 2021 р. зросли на 54,7 тис. грн. або на 94,31%.

До складових, які мають вплив на величину чистого прибутку підприємства відносяться інші операційні доходи та інші доходи підприємства. Слід зазначити, що інші операційні доходи в 2022 р. порівняно із 2021 р. зменшилися на 30,6 тис.

грн., або на 74,09%, у той же час інші доходи зросли майже на аналогічну величинк, а саме на 31,4 тис. грн.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати певну величину майна, яке належить йому на правах власності чи володіння. Структура вартості майна підприємства також впливає на фінансовий стан підприємства та дає можливість здійснення його оцінки. Динаміка зміни величини вартості майна ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр. та зміна його структури наведена у табл. 2.2. та табл. 2.3.

Таблиця 2.2.

Динаміка зміни вартості майна ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр., тис. грн.

| Показники  | Звітний рік |          |          | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |             | Відносний приріст (відхилення), % |             |             |
|--|-------------|----------|----------|--------------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|-------------|
|  | 2020        | 2021     | 2022     | 2021 / 2020                          | 2022 / 2021 | 2021 / 2020                       | 2022 / 2021 | 2022 / 2020 |
| Нематеріальні активи   | 12          | 224,2    | 107      | 212,2                                | -117,2      | 1 768,33                          | -52,27      | 791,67      |
| Основні засоби:  | 226,4       | 1 842    | 2 860,3  | 1 615,6                              | 1 018,3     | 713,6                             | 55,28       | 1 163,38    |
| НЕОБОРОТНІ АКТИВИ  | 238,4       | 2 066,2  | 2 967,3  | 1 827,8                              | 901,1       | 766,69                            | 43,61       | 1 144,67    |
| Готова продукція   | 97,4        | 14       | 419,6    | -83,4                                | 405,6       | -85,63                            | 2 897,14    | 330,8       |
| Запаси   | 862,6       | 1 885    | 7 637,5  | 1 022,4                              | 5 752,5     | 118,53                            | 305,17      | 785,4       |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 0           | 0        | 81,3     | 0                                    | 81,3        | -                                 | -           | -           |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом            | 0           | 413,5    | 0        | 413,5                                | -413,5      | -                                 | -100        | -           |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                          | 37,8        | 2 262,5  | 1 472,2  | 2 224,7                              | -790,3      | 5 885,45                          | -34,93      | 3 794,71    |
| Гроші та їх еквіваленти  | 164,8       | 3 862,2  | 4 334    | 3 697,4                              | 471,8       | 2 243,57                          | 12,22       | 2 529,85    |
| Витрати майбутніх періодів                                       | 18,1        | 24,1     | 14       | 6                                    | -10,1       | 33,15                             | -41,91      | -22,65      |
| Інші оборотні активи   | 38,8        | 643,9    | 1 891,6  | 605,1                                | 1 247,7     | 1 559,54                          | 193,77      | 4 775,26    |
| ОБОРОТНІ АКТИВИ  | 1 122,1     | 9 091,2  | 15 430,6 | 7 969,1                              | 6 339,4     | 710,2                             | 69,73       | 1 275,15    |
| БАЛАНС   | 1 360,5     | 11 157,4 | 18 397,9 | 9 796,9                              | 7 240,5     | 720,1                             | 64,89       | 1 252,29    |

Як свідчить інформація, наведена у табл. 2.2., в досліджуваному періоді відбулося суттєве зростання вартості майна підприємства, особливо у 2021 р. порівняно із 2020 р., в абсолютному значенні такий приріст становив 9796,9 тис. грн., а у відносному 720,1%. У 2022 р. тенденції зростання вартості майна ТОВ «Завод елеваторних машин» продовжилися. В розрізі складових майна – необоротних та оборотних активів, зростання характерне, як для першої, так і для другої групи. Величина необоротних активів у 2022 р. порівняно із 2020 р. зростає

білше ніж у 11 разів, а величина оборотних активів у більше ніж 12 разів. Станом на кінець 2022 р. вартість необоротних активів підприємства становили 2967,3 тис. грн., а вартість оборотних активів – 15430,6 тис. грн.

Досліджуючи структуру вартості майна підприємства, слід вказати на те, що домінуючі позиції займають оборотні активи (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Структура майна ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр., %

| Показники  | Звітний рік |       |       | Абсолютний приріст<br>(відхилення), +,- |                |                |
|--|-------------|-------|-------|---|----------------|----------------|
|  | 2020        | 2021  | 2022  | 2021 /<br>2020                          | 2022 /<br>2021 | 2022 /<br>2020 |
| Нематеріальні активи   | 0,88        | 2,01  | 0,58  | 1,13                                    | -1,43          | -0,3           |
| Основні засоби:  | 16,64       | 16,51 | 15,55 | -0,13                                   | -0,96          | -1,09          |
| <b>НЕОБОРОТНІ АКТИВИ</b>   | 17,52       | 18,52 | 16,13 | 1                                       | -2,39          | -1,39          |
| Готова продукція   | 7,16        | 0,13  | 2,28  | -7,03                                   | 2,15           | -4,88          |
| Запаси   | 63,4        | 16,89 | 41,51 | -46,51                                  | 24,62          | -21,89         |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 0           | 0     | 0,44  | 0                                       | 0,44           | 0,44           |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом            | 0           | 3,71  | 0     | 3,71                                    | -3,71          | 0              |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                          | 2,78        | 20,28 | 8     | 17,5                                    | -12,28         | 5,22           |
| Гроші та їх еквіваленти  | 12,11       | 34,62 | 23,56 | 22,51                                   | -11,06         | 11,45          |
| Витрати майбутніх періодів                                       | 1,33        | 0,22  | 0,08  | -1,11                                   | -0,14          | -1,25          |
| Інші оборотні активи   | 2,85        | 5,77  | 10,28 | 2,92                                    | 4,51           | 7,43           |
| <b>ОБОРОТНІ АКТИВИ</b>   | 82,48       | 81,48 | 83,87 | -1                                      | 2,39           | 1,39           |
| <b>БАЛАНС</b>  | 100         | 100   | 100   | 0                                       | 0              | 0              |

Так, питома вага необоротних активів впродовж 2020-2022 рр. коливалася в межах 16,13-18,52%, при чому на кінець 2022 р. питома вага необоротних активів була найнижчою за весь досліджуваний період. Враховуючи, що ТОВ «Завод елеваторних машин» є підприємством, яке здійснює виробництво техніки для сушіння, транспортування та зберігання зерна, такий рівень забезпеченості необоротними активами не можна вважати достатнім.

Що стосується структури оборотних активів, то найбільшу частку в активах займають запаси – 41,51%, гроші та їх еквіваленти – 23,56%, інші оборотні активи – 10,28%. Проте, слід зазначити наявність суттєвих змін, які відбулися у структурі оборотних активів за 2020-2022р. Так, впродовж зазначеного періоду суттєво знизилася питома вага запасів (з 63,4% у 2020 р. до 41,51% - у 2022 р.) та готової продукції (з 7,16% у 2020 р. до 2,28% - у 2022 р.), гіпотомість зросла питома вага таких складових оборотних активів як гроші та їх

еквіваленти (з 12,11% у 2020 р. до 23,56% - у 2022 р.) та інших оборотних активів (з 2,85% у 2020 р. до 10,28% - у 2022р.).

З метою оцінювання джерел формування майна ТОВ «Завод елеваторних машин» дослідимо їх складові та структуру (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Структура джерел фінансування ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр., %

| Показники  | Звітний рік  |              |              | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |              |               |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------------------------------|--------------|---------------|
|  | 2020         | 2021         | 2022         | 2021 / 2020                          | 2022 / 2021  | 2022 / 2020   |
| Зареєстрований (пайовий) капітал                               | 1,47         | 0,18         | 0,11         | -1,29                                | -0,07        | -1,36         |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)                    | 51,3         | 29           | 32,54        | -22,3                                | 3,54         | -18,76        |
| <b>ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ</b>   | <b>52,77</b> | <b>29,18</b> | <b>32,65</b> | <b>-23,59</b>                        | <b>3,47</b>  | <b>-20,12</b> |
| Короткострокові кредити банків                                 | 0            | 3,59         | 0,85         | 3,59                                 | -2,74        | 0,85          |
| Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 15,37        | 9,39         | 0,55         | -5,98                                | -8,84        | -14,82        |
| Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом | 12,63        | 4,99         | 3,92         | -7,64                                | -1,07        | -8,71         |
| Інші поточні зобов'язання                                      | 19,24        | 52,84        | 62,04        | 33,6                                 | 9,2          | 42,8          |
| <b>ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</b>                     | <b>47,23</b> | <b>70,82</b> | <b>67,35</b> | <b>23,59</b>                         | <b>-3,47</b> | <b>20,12</b>  |
| Баланс   | 100          | 100          | 100          | 0                                    | 0            | 0             |

З урахуванням проведених розрахунків та їх узагальнення в табл. 2.4, можемо засвідчити, що відбувається зниження питомої ваги власного капіталу та зростання залученого капіталу. Так, питома вага власного капіталу з 52,77% у 2020 р. зменшилася до 32,65% - у 2022 р. Відповідно, відбулося зростання питомої ваги поточних зобов'язань та забезпечень із 47,23% у 2020 р. до 67,35% - у 2022р. Такі зміни можуть негативно вплинути на фінансову стійкість підприємства, оскільки згідно встановлених нормативів вважається, що підприємство не має фінансових ускладнень в тому випадку, коли співвідношення власного та залученого капіталу становить 60%/40%.

Основним критерієм оцінки фінансового стану підприємства у короткостроковій перспективі є його ліквідність та платоспроможність. Під ліквідністю розуміють безперешкодне перетворення певного майна, яке є у розпорядженні підприємства на готівкові кошти задля здійснення платежів за наявними зобов'язаннями. Чим менше часу потрібно для перетворення окремого виду майна у готівку, тим вища ліквідність відповідного виду майна. Отже,

«ліквідність підприємства - це його здатність перетворити свої активи в кошти платежу для погашення короткострокових зобов'язань» [62]. Основними показниками, які дозволяють оцінити стан ліквідності підприємства є: коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт швидкої ліквідності та коефіцієнт поточної ліквідності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Динаміка показників ліквідності ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники  | Звітний рік |      |      | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |             |             |
|--|-------------|------|------|--------------------------------------|-------------|-------------|
|  | 2020        | 2021 | 2022 | 2021 / 2020                          | 2022 / 2021 | 2022 / 2020 |
| Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)                                   | 1,75        | 1,15 | 1,25 | -0,6                                 | 0,1         | -0,5        |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності   | 0,4         | 0,91 | 0,63 | 0,51                                 | -0,28       | 0,23        |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності  | 0,26        | 0,49 | 0,35 | 0,23                                 | -0,14       | 0,09        |
| Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості | 0,1         | 1,67 | 1,89 | 1,57                                 | 0,22        | 1,79        |

Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття) дає найбільш загальну оцінку ліквідності підприємства. Враховуючи, що поточні зобов'язання підприємства здебільшого погашаються за рахунок поточних активів, дотримання нормального рівня ліквідності буде забезпечено у тому випадку, коли вартість поточних активів перевищуватиме суму поточних зобов'язань. Нормативне значення даного коефіцієнта встановлено на рівні 1,5...2,5, але не повинно бути менше 1. Значення коефіцієнта, що дорівнює 1, передбачає рівність поточних активів і пасивів підприємства. Проте, враховуючи, що ступінь ліквідності різних складових оборотних активів суттєво відрізняється, слід передбачити, що не всі активи можуть бути негайно реалізовані та трансформовані у готівкові кошти, або ж вони можуть бути швидко реалізовані, але не за повною вартістю, за якою вони обліковуються у балансі, в результаті чого існують ризики погіршення фінансового стану підприємства. У випадку, коли значення коефіцієнта поточної ліквідності суттєво перевищує 1, то це є свідченням того, що підприємство володіє значним обсягом вільних ресурсів, які були сформовані завдяки власним джерелам (за рахунок власного капіталу). Згідно балансу ТОВ «Завод елеваторних машин» коефіцієнт поточної ліквідності в 2022 році дорівнював 1,25,

тобто на 1 гривню зобов'язань припадає 1,25 грн. обігових коштів, що на 0,1 процентних пункти більше ніж у 2021 та на 0,5 процентних пункти менше, ніж у 2020 році. Загалом, значення коефіцієнта поточної ліквідності знаходилося на достатньому рівні, що говорить про можливість підприємства за рахунок власних оборотних засобів покрити зобов'язання.

Коефіцієнт швидкої ліквідності, порівняно з коефіцієнтом поточної ліквідності показує, яку частку поточних зобов'язань підприємство має можливість сплатити за рахунок найбільш ліквідної частини оборотних активів: грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Цей показник характеризує платіжні можливості підприємства відносно погашення наявних поточних зобов'язань з урахуванням своєчасної сплати дебіторами їх заборгованості перед підприємством. Нормативне значення даного коефіцієнта встановлено на рівні, що перевищує 0,6. На ТОВ «Завод елеваторних машин» станом на 01.01.2023 року значення цього коефіцієнту становить 0,63 процентних пункти, що нижче ніж у 2021 р. на 0,28. Проте, слід зазначити, що тільки у 2020 р. значення коефіцієнта швидкої ліквідності було нижче від нормативного рівня. Отже, може констатувати той факт, що ТОВ «Завод елеваторних машин» спроможне погасити свої зобов'язання за рахунок наявних у підприємства високоліквідних активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує здатність підприємства до погашення короткострокової заборгованості та показує ту її частину, яку підприємство може погасити найближчим часом не чекаючи поки буде сплачена дебіторська заборгованість та будуть реалізовані інші активи. Нормативне значення цього коефіцієнта визначено на рівні, який знаходиться в діапазоні від 0,25 до 0,5 (перевищення значення 0,5 свідчить на надмірний залишок коштів та неефективне їх використання). На ТОВ «Завод елеваторних машин» цей коефіцієнт за станом на 01.01.2023 року дорівнює 0,35, що вказує на можливість підприємством погасити наявні поточні зобов'язання в терміновому порядку. Аналогічна ситуація спостерігалась і в 2020 та 2021 роках. Отже, впродовж усього досліджуваного періоду ТОВ «Завод елеваторних машин» мало

можливості погасити наявну короткострокову кредиторську заборгованість за рахунок наявної готівки.

Таким чином, можемо констатувати, що всі показники ліквідності ТОВ «Завод елеваторних машин» знаходяться на належному рівні, що вказує на ліквідний баланс та високу платоспроможність підприємства.

Однією із основних умов стабільного функціонування та подальшого розвитку підприємства є його фінансова стабільність. Коли підприємство фінансово стійке, то воно спроможне витримати усі негативні зміни як зовнішнього, такі внутрішнього середовища та не опинитися на грані банкрутства. Чим вища фінансова стійкість підприємства, тим більше переваг у порівнянні з іншими підприємствами воно має щодо можливостей одержання кредитів та залучення інвестицій. Фінансова стійкість підприємства характеризує його довгострокову платоспроможність.

Основними факторами, які визначають фінансову стійкість підприємства, є: фінансова структура капіталу та політика фінансування його активів. Для оцінки фінансової стійкості нами були розраховані наступні показники: величина власних обігових коштів, коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами, маневреність власних оборотних коштів, коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами запасів, коефіцієнт фінансової автономії, коефіцієнт фінансового левериджу, коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт мобільності активів (табл. 2.6).

Коефіцієнт маневреності власних коштів характеризує ступінь їх мобільності та показує частку власних коштів, яку вкладено в оборотні активи. Як правило, значення даного показника вважається оптимальним на рівні не менше 0,2, що дає можливість забезпечувати гнучкість у використанні власного капіталу. За досліджуваний період маневреність власних коштів підприємства завжди знаходилася і межах нормативного рівня. Значення даного показника має тенденцію до зростання (у 2020 р. – 0,34, у 2021 р. – 3,25, у 2022 р. – 1,43), що свідчить про ефективну діяльність підприємства щодо організації розрахункових відносин з контрагентами.

Таблиця 2.6.

Показники фінансової стійкості ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники  | Звітний рік |       |         | Абсолютний приріст<br>(відхилення), +,- |                |                |
|--|-------------|-------|---------|---|----------------|----------------|
|  | 2020        | 2021  | 2022    | 2021 /<br>2020                          | 2022 /<br>2021 | 2022 /<br>2020 |
| Власні обігові кошти, тис. грн.                              | 479,5       | 1 190 | 3 038,8 | 710,5                                   | 1 848,8        | 2 559,3        |
| Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами   | 0,43        | 0,13  | 0,2     | -0,3                                    | 0,07           | -0,23          |
| Маневреність власних оборотних коштів                        | 0,34        | 3,25  | 1,43    | 2,91                                    | -1,82          | 1,09           |
| Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами запасів | 0,56        | 0,63  | 0,4     | 0,07                                    | -0,23          | -0,16          |
| Коефіцієнт фінансової автономії                              | 0,53        | 0,29  | 0,33    | -0,24                                   | 0,04           | -0,2           |
| Коефіцієнт фінансової залежності                             | 1,9         | 3,43  | 3,06    | 1,53                                    | -0,37          | 1,16           |
| Коефіцієнт фінансового левериджу                             | 0,9         | 2,43  | 2,06    | 1,53                                    | -0,37          | 1,16           |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу                    | 0,67        | 0,37  | 0,51    | -0,3                                    | 0,14           | -0,16          |
| Коефіцієнт короткострокової заборгованості                   | 1           | 1     | 1       | 0                                       | 0              | 0              |
| Коефіцієнт фінансової стійкості (покриття інвестицій)        | 0,53        | 0,29  | 0,33    | -0,24                                   | 0,04           | -0,2           |
| Коефіцієнт мобільності активів                               | 4,71        | 4,4   | 5,2     | -0,31                                   | 0,8            | 0,49           |

Коефіцієнт фінансової автономії відображає частку власних коштів підприємства у загальній сумі його зобов'язань. Згідно міжнародної практики встановлено, що значення даного коефіцієнта повинно бути не менше 0,5. На ТОВ «Завод елеваторних машин» станом на 01.01.2023 року значення даного коефіцієнта дорівнювало 0,33 процентних пункти, що ставить під сумнів фінансову незалежність підприємства, тобто наявні у підприємства зобов'язання не можуть бути повністю покриті за рахунок власних засобів, що з точки зору кредиторів знижує гарантії погашення підприємством своїх зобов'язань.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними оборотними засобами визначається на основі співвідношення суми чистого оборотного капіталу до суми оборотних активів підприємства. Нормативне значення даного показника повинно бути не нижче 0,1. Як свідчать проведені розрахунки за даними підприємства, ТОВ «Завод елеваторних машин» в цілому має достатній рівень забезпеченості власними оборотними засобами, оскільки значення даного показника за досліджуваний період коливалося в межах від 0,43 – у 2020 р., до 0,13 у 2021 р. та 0,2 – у 2022 р.

Всі інші показники, які були розраховані для оцінювання фінансової стійкості підприємства знаходяться в межах, встановлених нормативів, що в

цілому характеризує ТОВ «Завод елеваторних машин» як фінансово стійке підприємство.

Ще одним з критеріїв, за якими можна оцінити стабільність фінансового стану підприємства є його ділова активність, яка характеризується широтою ринків збуту продукції, діловою репутацією підприємства, ступенем виконання планів за основними показниками фінансово-господарської діяльності, ефективністю використання ресурсів та стабільністю економічного зростання.

Ділову активність підприємства характеризують показники швидкості обороту його коштів. Для оцінки рівня ділової активності ТОВ «Завод елеваторних машин» нами були розраховані та досліджені тенденції зміни таких коефіцієнтів: оборотності активів; оборотності оборотних засобів; оборотності дебіторської заборгованості; оборотності кредиторської заборгованості; оборотності запасів; оборотності основних засобів; оборотності власного капіталу (табл. 2.7).

Таблиця 2.7.

Показники ділової активності ТОВ «Завод елеваторних машин» (коефіцієнти оборотності)

| Показники  | Звітний рік |        | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |
|--|-------------|--------|--------------------------------------|
|  | 2021        | 2022   | 2022 / 2021                          |
| Оборотність власного капіталу, обороти                       | 16,02       | 7      | -9,02                                |
| Оборотність активів, коефіцієнт трансформації, обороти       | 5,09        | 2,19   | -2,9                                 |
| Фондовіддача, обороти  | 30,78       | 13,79  | -16,99                               |
| Коефіцієнт оборотності оборотних активів, обороти            | 6,23        | 2,64   | -3,59                                |
| Період одного обороту оборотних активів, днів                | 57,75       | 136,14 | 78,39                                |
| Коефіцієнт оборотності запасів, обороти                      | 17,73       | 5,22   | -12,51                               |
| Період одного обороту запасів, днів                          | 20,3        | 68,98  | 48,68                                |
| Коефіцієнт оборотності готової продукції, обороти            | 571,55      | 149,55 | -422                                 |
| Період одного обороту готової продукції, дні                 | 0,63        | 2,41   | 1,78                                 |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, обороти  | 23,46       | 15,33  | -8,13                                |
| Період погашення дебіторської заборгованості, днів           | 15,34       | 23,48  | 8,14                                 |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, обороти | 24,53       | 20,48  | -4,05                                |
| Період погашення кредиторської заборгованості, днів          | 14,67       | 17,58  | 2,91                                 |
| Період операційного циклу, днів                              | 35,64       | 92,46  | 56,82                                |
| Період фінансового циклу, днів                               | 20,97       | 74,88  | 53,91                                |

Оцінити ступінь оборотності активів можна на основі коефіцієнта їх оборотності. Значення даного коефіцієнту в 2022 році складало 2,19, а в 2021 р. – 5,09 процентних пункти, що свідчить про стабільну оборотність активів, та

належний розмір виручки від реалізації, що припадає на одиницю коштів, інвестованих в активи.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості відображає кількість оборотів коштів, які були вкладені в розрахунки та визначає рівень ефективності кредитного контролю, оскільки реалізуючи продукцію споживачам та надаючи послуги на умовах наступної оплати або з відстроченням платежу, підприємство фактично їх кредитує. На ТОВ «Завод елеваторних машин» у 2022 році коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості становив 15,33 оборотів, щг на 8,13 оборотів менше, порівняно із 2021 р. Уповільнення оборотності дебіторської заборгованості у 2022 р. призвело до зростання періоду її погашення із 15,34 днів у 2021 р. до 23,48 днів у 2022 р., що свідчить про зниження рівня ефективності управління дебіторською заборгованістю.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості характеризує кількість оборотів, які здійснюють за звітний період кошти, що були вкладені в ці розрахунки. За даними звітності та проведеними розрахунками у ТОВ «Завод елеваторних машин» кредиторська заборгованість утворювалась 24,53 рази в 2021 році, та 20,48 разів у 2022 році, а строк її погашення, в 2021 р. складав 14,67 днів, в 2022 р. – 17,58 днів. Як бачимо, зниження темпів оборотності кредиторської заборгованості призвело до зростанні кількості днів, необхідних підприємству для її погашення.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує скільки прибутку приносить підприємству кожна одиниця власного капіталу. Розмір цього показника на 01.01.2033 року дорівнює 7,0 процентних пункти, тобто на 1 гривню власного капіталу припадало 7,0 грн. прибутку, що на 9,02 грн. менше, ніж у 2021 р.

Період операційного циклу відображає час протягом якого продукція, яку реалізувало підприємство набуває грошову форму. Зниження тривалості операційного циклу вважається позитивною тенденцією. Як свідчать проведені розрахунки на ТОВ «Завод елеваторних машин» період операційного циклу у 2022 р. збільшився порівняно з 2021 р. на 56,82 дні. Тобто на 56,82 дні зріс період, впродовж якого продукція, що реалізується підприємством набуває грошової

форми. Це свідчить, що ефективність використання грошових коштів підприємства знижується.

Загальний період обороту коштів підприємства характеризує такий показник як період фінансового циклу. Чим коротшим є період фінансового циклу, тим швидше обертаються кошти інвестовані в діяльність підприємства. В 2022 р. порівняно із 2021 р. період фінансового циклу ТОВ «Завод елеваторних машин» збільшився на 53,91 день, що свідчить про зниження інтенсивності використання грошових коштів, вкладених в підприємство. Зниження періоду фінансового циклу підприємства може знизити спроможність підприємства до ефективного генерування грошових потоків.

Заключним оцінювальним показником ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є його рентабельність. З метою оцінювання рентабельності підприємства нами були визначені такі показники рентабельності: рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність виробничих фондів, рентабельність продажів та інші (табл. 2.8).

Таблиця 2.8.

Показники рентабельності (збитковості) ТОВ «Завод елеваторних машин» за 2021-2022 рр.

| Показники  | Звітний рік |        | Абсолютний приріст (відхилення), +,- |
|--|-------------|--------|--------------------------------------|
|  | 2021        | 2022   |                                      |
| Рентабельність (пасивів) активів (чистий прибуток в чисельнику), % | 40,55       | 18,37  | -22,18                               |
| Рентабельність (пасивів) активів (ЕБІТ в чисельнику), %            | 49,46       | 22,4   | -27,06                               |
| Рентабельність (пасивів) активів (ЕБІТДА в чисельнику), %          | 49,46       | 22,4   | -27,06                               |
| Рентабельність власного капіталу, %                                | 127,74      | 58,62  | -69,12                               |
| Рентабельність виробничих фондів, %                                | 232,88      | 105,72 | -127,16                              |
| Рентабельність продажів за чистим прибутком (чиста маржа), %       | 7,97        | 8,37   | 0,4                                  |
| Коефіцієнт реінвестування, %                                       | 100         | 101,29 | 1,29                                 |
| Коефіцієнт стійкості економічного зростання, %                     | 77,95       | 45,79  | -32,16                               |
| Період окупності активів   | 2,47        | 5,44   | 2,97                                 |
| Період окупності власного капіталу                                 | 0,78        | 1,71   | 0,93                                 |

Як свідчать дані наведені у табл. 2.8, всі розраховані коефіцієнти рентабельності мали досить високе значення, що характеризує діяльність підприємства як ефективну та свідчить про окупність вкладеного в підприємство капіталу та спожитих підприємством ресурсів.

Оцінюючи в цілому показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» за 2020-2022 рр., слід визнати належний рівень забезпеченості майна відповідними джерелами фінансування, високий рівень ліквідності та платоспроможності підприємства, достатньо стійкий фінансовий стан, що свідчить про його високу ділову репутацію та інвестиційну привабливість.

## 2.2. Облік витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин»

Відповідно до установчих документів, виробничої документації та загального ознайомлення з технологічним процесом виробництва і організаційною структурою ТОВ «Завод елеваторних машин» встановлено, що операційна діяльність підприємства включає такі її види:

- будівництво елеваторів;
- будівництво зерноочисних комплексів;
- ремонт та технічне обслуговування зернових сушарок;
- переобладнання та модернізація зернових сушарок;
- автоматизація зерносушильних комплексів.

До витрат, пов'язаних із операційною діяльністю ТОВ «Завод елеваторних машин» відносяться:

- виробничі витрати (витрати, які безпосередньо пов'язані із процесом виробництва та виконанням відповідних робіт й наданням послуг, а також загальновиробничі витрати);

- адміністративні витрати;
- витрати, пов'язані зі збутовою діяльністю;
- інші витрати, які відносяться до витрат операційної діяльності.

З метою узагальнення інформації щодо понесених в процесі діяльності витрат та їх відображення в системі бухгалтерського обліку на ТОВ «Завод елеваторних машин» використовуються наступні рахунки (табл. 2.9).

Таблиця 2.9.

Характеристика рахунків (субрахунків), які використовуються для накопичення інформації про витрати діяльності на ТОВ «Завод елеваторних машин»

| Код та назва рахунку (субрахунку)  | Призначення рахунку (субрахунку)  |
|--|---|
| 1  | 2   |
| 90 «Собівартість реалізації»<br>901 «Собівартість реалізованої готової продукції»<br>902 «Собівартість реалізованих товарів»<br>903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» | За дебетом відображається виробнича собівартість готової продукції, реалізованих робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів. За кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»   |
| 91 «Загальновиробничі витрати»   | За дебетом відображається сума визнаних витрат пов'язаних з організацією виробництва та управління дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основної діяльності, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. За кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання витрат на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації»   |
| 92 «Адміністративні витрати»   | За дебетом відображається сума визнаних витрат на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення, охорона, юридичні, аудиторські, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, суми податків, зборів, обов'язкових платежів. За кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»                                   |
| 93 «Витрати на збут»   | За дебетом відображається сума визнаних витрат, пов'язаних з проведення експертизи готової продукції (будівельного каменю, щебеню тощо), витрати на транспортування продукції, витрати на оплату праці і комісійні працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, які використовуються підприємством для забезпечення збуту готової продукції. За кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» |
| 94 «Інші витрати операційної діяльності»   | За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»   |

Для відображення в бухгалтерському обліку витрат діяльності на ТОВ «Завод елеваторних машин» використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Витрати, які пов'язані із операційною діяльністю підприємства впродовж звітного періоду узагальнюються в розрізі наступних економічних елементів:

- матеріальні витрати;
- витрати, пов'язані з оплатою праці;
- витрати, пов'язані з відрахуваннями на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- інші витрати.

До складу матеріальних витрат відносяться:

1) витрати, які пов'язані із придбанням у інших суб'єктів підприємницької діяльності запасних частин, комплектуючих виробів, паливно-мастильних матеріалів, енергії та інших виробничих запасів, які використовуються для:

- провадження виробничих технологічних процесів;
- здійснення ремонтів, технічного огляду, технічного обслуговування об'єктів основних засобів, проведення їх реконструкції та модернізації;

- проведення робіт, пов'язаних із забезпеченням дотримання норм техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних умов праці, природоохоронних та інших спеціальних вимог, які визначені чинним законодавством в частині технології організації, нагляду та контролю за виробничим процесом;

- забезпечення виконання адміністративних функцій апарату управління підприємством та його структурними підрозділами, у тому числі транспортне обслуговування, що пов'язано з управлінням процесами виробництва, а також утримання технічних засобів, забезпечуюючих процеси управління: комп'ютерної та офісної техніки, засобів зв'язку, охоронної та пожежної сигналізації й т. ін, які утримуються на балансі підприємства;

- утримання та експлуатація будинків, споруд їх приміщень та територій підприємства, утримання об'єктів основних засобів, які знаходяться на консервації;

- проведення дослідно-конструкторських, винахідницьких та експериментальних робіт;

- проведення заходів, пов'язаних із професійною підготовкою, перепідготовкою, підвищенням кваліфікації та підтриманням рівня професійної майстерності штатних працівників підприємства, що відповідають профілю їхньої діяльності на підприємстві;

2) собівартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що не відносяться до об'єктів основних засобів;

4) втрати, які пов'язані із нестачею матеріальних цінностей в межах норм природних втрат.

До складу витрат на оплату праці входять витрати, які пов'язані із виплатами основної та додаткової заробітної плати, заохочувальні та компенсаційні виплати, які включені до фонду заробітної плати підприємства та визначені відповідно до форм та систем оплати праці, які визначені у колективному договорі.

З урахуванням основних положень колективного договору ТОВ «Завод елеваторних машин» до основної заробітної плати відноситься винагорода, виплачена працівнику за виконану ним роботу відповідно із встановленими нормами праці. Основна заробітна плата на досліджуваному підприємстві, у залежності від посади, яку займає працівник встановлена у вигляді тарифних ставок (окладів), годинних ставок та відрядних розцінок для – робітників та посадових окладів для управлінського персоналу та службовців.

Додаткова заробітна плата виплачується працівникам підприємства за виконану роботу понад встановлені норми, за досягнуті високі показники результатів діяльності, за винахідництво, дослідницьку діяльність та за особливі умови праці. Додаткова заробітна плата виплачується у вигляді доплат, надбавок, компенсаційних виплат, премій тощо, які передбачені чинним законодавством та колективним договором підприємства, а саме:

1) виплати, які здійснюються за фактично не відпрацьований працівником на виробництві час:

- оплата щорічної та додаткових відпусток, виплата грошової компенсації за невикористану відпустку;

- оплата працівникам днів відпочинку, які їм надаються у зв'язку зі виконанням робіт в понад урочний час при організації праці вахтовим методом (під час будівництва елеваторів та зерноочисних комплексів) та в інших випадках, які передбачені чинним законодавством;

- оплата працівникам-донорам днів проходження ними обстежень, здавання крові та відпочинку;

- оплата працівникам, які в робочий час виконують державні або громадські обов'язки;

- доплата за роботу у святкові та вихідні дні;

- оплата за час вимушеного прогулу з вини працівника;
- доплата за виконання робіт, які є нижче оплачуваними, ніж основна робота працівника, у випадках, передбачених законодавством;
- виплата вихідної допомоги;
- інші виплати працівникам, що пов'язані із фактично не відпрацьованим на виробництві часом та передбачені чинним законодавством;

2) виплати, які здійснюються працівникам під час проходження ними навчання та підвищення кваліфікації:

- виплата заробітної плати працівникам за їх основним місцем роботи за час проходження ними навчання та підвищення кваліфікації з відривом від виробництва;

- оплата навчальних відпусток працівників, які навчаються в закладах вищої та середньої спеціальної освіти на заочній формі навчання;

- оплата праці кваліфікованим працівникам підприємства, які залучені до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації інших працівників підприємства, керівництва виробничою практикою студентів тощо без відриву від основної роботи;

3) оплата праці працівникам, які не являються штатними працівниками підприємства, за виконані ними роботи відповідно до укладених договорів цивільно-правового характеру, у тому числі згідно договорів підряду. Сума коштів, які йдуть на оплату праці таких працівників, визначається на підставі кошторису на виконання робіт (надання послуг) згідно укладеного договору та платіжних документів.

4) доплати працівникам до тарифних ставок та посадових окладів, які пов'язані із здійсненням заходів щодо організації праці:

- доплата за керівництво бригадою працівникам, які поєднують функції керівництва із основною роботою;

- доплата працівникам за роботу в нічний час;

5) доплати та надбавки компенсуючого характеру до тарифних ставок:

- доплата, що здійснюється працівникам за роботу у шкідливих та важких умовах праці);

- виплати працівникам за стаж роботи за спеціальністю на досліджуваному підприємстві, за вислугу років;

- доплати за суміщення професій або посад, збільшення обсягу виконуваних робіт;

- персональні надбавки за виконання особливих доручень;

- надбавки адміністративному персоналу за виконання особливо важливих завдань та високу результативність або за дострокове виконання доручених завдань;

- інші передбачені чинним законодавством та колективним договором надбавки, доплати і виплати, які носять компенсуючий характер;

б) виплати працівникам, які передбачені законодавством та включаються до фактичної собівартості, але не плануються підприємством заздалегідь:

- виплати, які здійснюються працівникам у зв'язку із проведенням індексації заробітної плати;

- виплати, які здійснюються працівникам за час тимчасової втрати працездатності;

7) премії працівникам підприємства, які виплачуються за досягнуті виробничі результати, у тому числі премії за економію виробничих ресурсів, за винахідництво та раціоналізацію, за розробку, освоєння та впровадження новітньої техніки та технологій, винагороди за підсумками роботи за рік, одноразові заохочення тощо;

8) виплати, що здійснюються підприємством для своїх працівників внаслідок надання трудових та соціальних пільг.

До складу витрат, які пов'язані із відрахуваннями на соціальні заходи відносять нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.

До складу витрат, які пов'язані із нарахуванням амортизації основних засобів та нематеріальних активів відносяться суми амортизаційних відрахувань, які нараховуються відповідно з правилами, що встановлені чинним законодавством та які прописані в наказі про облікову політику підприємства.

Розрахунок суми амортизації основних засобів та її віднесення до витрат виробництва здійснюється на ТОВ «Завод елеваторних машин» відповідно до норм НП(С)БО № 7 «Основні засоби».

До складу інших операційних витрат підприємства відносяться витрати, які включаються до собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг та які не були включені до складу вище зазначених витрат. Такими витратами є:

1) кошти, сплачені орендодавцю за надані в оренду (лізинг) основні засоби;  
2) витрати, які несе підприємство у зв'язку із необхідністю оплати послуг банківських установ за розрахунково-касове обслуговування, витрати пов'язані із оплатою поштових послуг та послуг зв'язку тощо;

3) оплата послуг, які були отримані підприємством від сторонніх підприємств та організацій:

- за пожежну та сторожову охорону;
- за обслуговування технічно-комунікаційних центрів підприємства, засобів зв'язку та сигналізації;

- за отримання послуг консультативного та інформаційного характеру, які пов'язані із провадженням поточної діяльності підприємства;

4) оплата робіт і послуг виробничого спрямування, які були виконані сторонніми підприємствами та організаціями;

5) суми сплачених підприємством податків, зборів та інших передбачених чинним законодавством платежів;

7) витрати, які пов'язані із страхуванням майна підприємства, у тому числі оформлення страховки цивільної відповідальності, яка пов'язана із експлуатацією автотранспортних засобів, які знаходяться на балансі підприємства, страхування кредитних та інших комерційних ризиків підприємства;

8) витрати, які пов'язані з процесами реалізації готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством;

9) витрати, які пов'язані із проведенням рекламних заходів;

10) витрати, які пов'язані із придбанням технічної літератури, довідників, технічних паспортів та іншої документації, необхідної для провадження експлуатаційної, технічної та виробничої діяльності;

11) витрати, пов'язані із службовими відрядженнями працівників;

12) додаткові витрати, які несе підприємство під час виконання ним робіт, які здійснюються вахтовим методом, у тому числі й транспортні витрати у зв'язку із перевезенням працівників від підприємства до місця здійснення робіт (наприклад, місця будівництва елеватора) і назад;

13) витрати, пов'язані із компенсацією шкоди, завданої працівникові через ушкодження здоров'я у зв'язку із виконанням ним трудових обов'язків;

14) витрати, пов'язані із забезпеченням належних умов праці та дотримання техніки безпеки, відповідно до вимог чинного законодавства;

15) оплата вартості ліцензій, сертифікатів та інших спеціальних дозвільних документів, що видаються уповноваженими державними органами для провадження господарської діяльності підприємства;

17) витрати, що пов'язані із передплатою спеціалізованих періодичних видань, у тому числі в електронному вигляді;

18) витрати, які пов'язані із проведенням аудиторських перевірок за рішенням підприємства;

19) витрати, пов'язані із здійсненням обов'язкового страхування життя та/або здоров'я працівників у випадках, визначених чинним законодавством;

20) витрати, які понесені підприємством у зв'язку із знеціненням запасів, псуванням цінностей, списанням та уцінкою активів, суми нарахованих фінансових санкцій підприємству тощо;

21) виплата матеріальної допомоги працівникам підприємства (допомога на оздоровленні, екологічні виплати та інші виплати).

Виробнича собівартість готової продукції, виконаних робіт та наданих підприємством послуг, формується з наступних витрат:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- інших прямих витрат;

- загальновиробничих витрат;
- адміністративних витрат;
- інших витрат операційної діяльності.

Загальний склад витрат операційної діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» наведена в табл. 2.10.

Таблиця 2.10.

Склад витрат операційної діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин»

| Найменування статті  |                        |   |
|--|------------------------|---|
| Собівартість реалізованої готової продукції, робіт та послуг | Виробнича собівартість | 1. Прямі матеріальні витрати  |
|  |                        | 1.1. Сировина і матеріали (основі та допоміжні)                               |
|  |                        | 1.2. Паливо   |
|  |                        | 1.3. Електроенергія   |
|  |                        | 2. Прямі витрати на оплату праці  |
|  |                        | 2.1. Основна заробітна плата  |
|  |                        | 2.2. Додаткова заробітна плата  |
|  |                        | 2.3. Інші заохочувальні і компенсаційні виплати                               |
|  |                        | 3. Інші прямі витрати   |
|  |                        | 3.1. Відрахування від витрат на оплату праці                                  |
|  |                        | 3.2. Суми амортизаційних відрахувань  |
|  |                        | 3.3. Інші витрати   |
|  |                        | 4. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати |
|  |                        | 5. Адміністративні витрати  |
| 6. Інші операційні витрати                                   |                        |   |

Розглянемо склад зазначених витрат.

Прямі матеріальні витрати включають вартість основних матеріалів та сировини, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. Також матеріальні витрати включають вартість палива та електроенергії, які використані на технологічні цілі.

Витрати матеріальних ресурсів пов'язані із їх фактичним використанням безпосередньо під час виготовлення готової продукції (виробництво зерносушарок, пальникових блоків для зерносушарок, силосів, зернотранспортного обладнання, футерів тощо), виконання робіт (будівництво елеваторів, будівництво зерноочисних комплексів, ремонт зернових сушарок, автоматизація зернових комплексів) чи надання послуг (технічне обслуговування зернових сушарок).

Відпуск у виробництво сировини і матеріалів здійснюється на основі первинних документів, у яких зазначається їх фізичні характеристики (обсяг, вага, площа, кількість) та величина, відповідно встановлених норм витрат, а

також шифри видів готової продукції, видів робіт чи послуг, для виробництва яких вони були відпущені.

Передача матеріалів у виробництво на ТОВ «Завод елеваторних машин» відображається в системі бухгалтерського обліку наступними записами:

- дебет разунку 23 «Виробництво»;
- кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» (в розрізі субрахунків) та рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (в розрізі субрахунків).

Якщо у виробництво були передані виробничі запаси або малоцінні та швидкозношувані предмети, але станом на кінець місяця вони не були використані, то записи в бухгалтерському обліку сторнуються зворотною кореспонденцією рахунків, а саме:

- дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (в розрізі субрахунків) та рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (в розрізі субрахунків);
- кредит разунку 23 «Виробництво».

До прямих витрат на оплату праці включають витрати, які пов'язані з виплатою основної та додаткової заробітної плати працівникам, які безпосередньо зайняті виробництвом продукції, задіяні у виконанні робіт та наданні послуг, яка обчислюється згідно з діючими на підприємстві системами оплати праці та встановлених посадових окладів, відрядних розцінок, тарифних ставок. Також до витрат на оплату праці включаються будь-які види грошових та матеріальних доплат, які включаються до складу витрат на оплату праці.

Заробітна плата робітників, які зайняті виробництвом готової продукції, виконанням робіт та наданням послуг, відповідно до п. 13 НП(С)БО № 16 безпосередньо включається до собівартості відповідних видів готової продукції, робіт та послуг.

За умови оплати праці за відрядною формою її величина відноситься до складу собівартості готової продукції, робіт, послуг, згідно даних первинної документації.

При застосуванні погодинної форми оплати праці та різних видів доплат здійснюють їх розподіл між відповідними об'єктами витрат. Такі виплати працівникам підприємства не можна прямо віднести до конкретного об'єкту витрат,

тому вони являються непрямими виробничими витратами і таким чином включаються до складу загальновиробничих витрат, а потім здійснюється їх розподіл між об'єктами витрат, згідно до визначеної підприємством бази розподілу загальновиробничих витрат.

Порядок відображення в системі бухгалтерського обліку ТОВ «Завод елеваторних машин» операцій, пов'язаних із по формуванням прямих витрат на оплату праці в складі виробничої собівартості готової продукції, робіт, послуг, базуючись на даних первинних документів із нарахування заробітної плати передбачає таку кореспонденцію рахунків:

- дебет 23 «Виробництво»
- кредит 661 «Розрахунки по заробітній платі».

У випадку, коли нарахована заробітна плата робітників не може бути віднесена до конкретного об'єкту витрат, вона включається до складу загальновиробничих витрат із відображенням за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» та кредитом рахунка 661 «Розрахунки по заробітній платі».

Калькуляційна стаття «Інші прямі витрати» включає наступні види витрат підприємства:

1) нарахування на заробітну плату працівників, які безпосередньо зайняті виготовленням готової продукції, виконанням робіт та наданням послуг єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідно до чинного законодавства під час нарахування і виплати заробітної плати працівникам підприємство зобов'язане здійснювати нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). У системі бухгалтерського обліку підприємства нарахування (ЄСВ) працівників, які зайняті на виробництві відносяться на ті ж самі рахунки обліку витрат, на яких відображається і нарахування суми заробітної плати цих працівників, тобто сума нарахованого ЄСВ включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Якщо суим ЄСВ не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, тоді вони відносяться до складу загальновиробничих витрат.

В бухгалтерському обліку ТОВ «Завод елеваторних машин» нарахування ЄСВ, виходячи із величини прямих витрат на оплату праці, які підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості готової продукції, робіт та послуг, відображаються токою кореспонденцією рахунків:

- дебет 23 «Виробництво»;
- кредит 65 «Розрахунки за страхуванням».

У випадку, коли сума нарахованої заробітної плати виробничих робітників була відображена в складі загальновиробничих витрат та віднесена в дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», то й нараховані суми ЄСВ будуть включати до складу загальновиробничих витрат. Відповідно, тобто такі витрати відображаються в дебеті рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

2) нараховані суми амортизаційних відрахувань необоротних активів, відповідно до встановлених норм чинного законодавства (НП(С)БО № 7 «Основні засоби») та наказу про облікову політику підприємства.

Як зазначено у п. 14 НП(С)БО № 16, до складу інших прямих витрат включається амортизація. Тобто, в даному випадку йдеться про суми нарахованої амортизації основних засобів та інших необоротних активів виробничого призначення, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. При цьому, суму амортизації необоротних активів виробничого призначення, яку не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, а також суму амортизації по необоротним активам загальновиробничого призначення включають до складу загальновиробничих витрат.

У бухгалтерському обліку ТОВ «Завод елеваторних машин» господарські операції, якими відображається нарахування амортизації необоротних активів, суми якої підлягають включенню до складу виробничої собівартості готової продукції, робіт, послуг, відображаються такою кореспонденцією рахунків:

- дебет 23 «Виробництво»;
- кредит 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

У випадку, коли суми нарахованої амортизації виробничого обладнання не можна віднести до конкретного об'єкта витрат, їх включають до складу

загальновиробничих витрат із відображенням за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Для відображення в обліку витрат, які формують собівартість реалізованої продукції на ТОВ «Завод елеваторних машин» використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації» (додаток В), порядок ведення записів на якому наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11.

Кореспонденція рахунків по рахунку 90 «Собівартість реалізації» (в розрізі відкритих субрахунків) на ТОВ «Завод елеваторних машин» за серпень 2023 р.

| Первинний документ   | Зміст господарської операції  | Кореспонденція рахунків |        |            |
|--|---|-------------------------|--------|------------|
|  |   | Дебет                   | Кредит | Сума, грн. |
| 1  | 2   | 3                       | 4      | 5          |
| <b>Рахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг власного виробництва»</b> |   |                         |        |            |
| Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)                                | Відображено списання запасів у реалізацію   | 901                     | 20     | 26328,92   |
| Накладні на відпуск  | Списана фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції  | 901                     | 26     | 1417935,72 |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено вартість послуг, які були надані сторонньою організацією та спожиті підприємством у звітному місяці у зв'язку із випуском та реалізацією продукції у цьому місяці                               | 901                     | 63     | 347227,27  |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Собівартість реалізованої продукції списується на зменшення доходів звітного періоду  | 79                      | 901    | 1791491,91 |
| <b>Рахунок 902 «Собівартість реалізованих покупних запасів»</b>                              |   |                         |        |            |
| Накладні на відпуск  | Списані покупні запаси у реалізацію   | 902                     | 20     | 17500,00   |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Собівартість реалізованих покупних запасів списується на зменшення доходів звітного періоду   | 79                      | 902    | 17500,00   |
| <b>Рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»</b>                                |   |                         |        |            |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено вартість субпідрядних робіт, послуг, які були надані сторонньою організацією у зв'язку із реалізацією у звітному періоді робіт, послуг, виконаних підприємством на замовлення інших організацій | 903                     | 63     | 447266,67  |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Списуються розподілені непрямі витрати на виконані і здані замовникові за актом роботи та послуги у частині, в якій ці витрати відповідають саме цим роботам та послугам                                    | 903                     | 91     | 112554,16  |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Собівартість виконаних та зданих замовникам робіт або сподитих замовником послуг списується на зменшення доходів звітного періоду   | 79                      | 903    | 559820,83  |

До калькуляційної статті «Загальновиробничі витрати» відносяться витрати, які пов'язані із забезпеченням управління та обслуговування виробничого процесу, та які не включаються до попередніх калькуляційних статей, а саме:

- витрати, пов'язані із утриманням апарату управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи, витрати, пов'язані з оплатою службових відряджень працівників управлінського персоналу виробничих підрозділів підприємства, інформаційне та технічне забезпечення процесів управління виробництвом тощо);

- витрати, пов'язані з нарахуванням амортизації необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати, які пов'язані із утриманням, експлуатацією, проведенням ремонтів необоротних активів загальновиробничого призначення, їх страхуванням;

- витрати, пов'язані із вдосконаленням технологічного процесу виробництва та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, які задіяні в проведенні робіт щодо удосконалення технологічного процесу та організації виробництва, покращення якості готової продукції, наданих робіт та послуг, підвищенням надійності виробничих процесів тощо);

- витрати, пов'язані із утриманням виробничих будівель, споруд та їх приміщень (освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення тощо);

- витрати, пов'язані із обслуговуванням виробничого процесу (заробітна плата працівників, які зайняті обслуговування виробничих процесів, у тому числі оплата не відпрацьованого часу на виробництві, відрахування на соціальні заходи, витрати на відрядження та на транспортування виробничого персоналу, витрати, пов'язані із здійсненням технологічного контролю за процесами виробництва та якістю продукції, робіт, послуг, оплата пожежної та сторожової охорони);

- витрати на організацію техніки безпеки та охорону праці;

- податки, збори та інші передбачені чинними законодавчими актами обов'язкові платежі, які підлягають включенню до собівартості виробництва;

- інші витрати (оплата простоїв, втрати від браку, витрати, які спричинені аваріями на виробництві, порушеннями правил техніки безпеки та правил експлуатації транспорту і технічних засобів, нестачі в межах норм тощо).

До виробничої собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг на ТОВ «Завод елеваторних машин» включають також змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Ці витрати є непрямими витратами та включаються до собівартості готової продукції, конкретних видів робіт та послуг пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу.

До складу виробничої собівартості, відповідно до НП(С)БО 16 можуть включатися не всі загальновиробничі витрати, що обліковуються підприємством впродовж звітного місяця на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а лише змінні витрати і частина постійних у залежності від співвідношення фактично виконаних робіт, наданих послуг та нормальної виробничої потужності, при цьому залишок постійних загальновиробничих витрат відноситься до складу собівартості реалізованих робіт, послуг. Це означає, що постійні загальновиробничі витрати щомісяця розподіляються між рахунками 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

З метою здійснення такого розподілу, загальновиробничі витрати на ТОВ «Завод елеваторних машин», як вже зазначалося, поділяються на змінні і постійні. Постійні витрати, у свою чергу, поділяються на розподілені та нерозподілені.

Змінні загальновиробничі витрати включають витрати, що пов'язані із обслуговуванням та управлінням виробництвом, такі витрати змінюються прямопропорційно до зміни обсягів діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати включають витрати, пов'язані із обслуговуванням та управлінням виробництвом, які не змінюються або залишаються майже незмінними, за умови зміни обсягів діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати у всій сумі повністю включають до виробничої собівартості готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг у тому періоді, коли вони виникли. В бухгалтерському обліку це відображається записами по дебету рахунка 23 «Виробництво». Змінні загальновиробничі витрати підлягають розподілу тільки між окремими видами готової продукції,

виконних робіт та послуг, виходячи з фактичної потужності відповідного звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості готової продукції, виконаних робіт та послуг тільки у тій частині, що відповідає нормальній виробничій потужності підприємства. Нормальна виробнича потужність підприємства це очікуваний середній обсяг виробничої діяльності, якого може досягнути підприємство за умов звичайної діяльності впродовж декількох років із врахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Для відображення в системі бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Завод елеваторних машин» використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» (додаток Д).

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за місцями їх виникнення, а саме: будівельно – електромонтажна діяльність; інженерний відділ; конструкторський відділ, а також за статтям (видам) витрат.

Величина загальновиробничих витрат сформована впродовж звітного періоду та відображена за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», в частині змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат, списується на витрати виробництва та відображається наступною кореспонденцією рахунків:

- дебет 23 «Виробництво»;
- кредит 91 «Загальновиробничі витрати».

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, визнаються витратами в періоді їх виникнення та відносяться до собівартості реалізованої готової продукції, виконаних робіт та послуг й відображаються в обліку за кореспонденцією рахунків:

- дебет 90 «Собівартість реалізації»;
- кредит 91 «Загальновиробничі витрати» (Додаток Д).

Формування загальновиробничих витрат у бухгалтерському обліку ТОВ «Завод елеваторних машин» здійснюється за наступною кореспонденцією рахунків (табл. 2.12).

Таблиця 2.12.

Кореспонденція рахунків по обліку та розподілу загальновиробничих витрат та їх відображення на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на ТОВ «Завод елеваторних машин» за серпень 2023 р.

| Первинний документ  | Зміст господарської операції   | Кореспонденція рахунків |        | Сума, грн. |
|---|--|-------------------------|--------|------------|
|   |  | Дебет                   | Кредит |            |
| 1   | 2  | 3                       | 4      | 5          |
| Відомість нарахування амортизації                               | Відображено нарахування амортизації вартості необоротних активів, які використовуються у робіт, що пов'язана із виробничим управлінням   | 91                      | 13     | 61842,36   |
| Звіт про використання коштів, виданих на відрядження та підзвіт | Списано заборгованість підзвітних осіб за витратами загальновиробничого характеру у тому числі витрати на службові відрядження   | 91                      | 37     | 18760,00   |
| Відомість нарахування заробітної плати                          | Відображено нарахування заробітної плати управлінському і технічному персоналу виробничих підрозділів  | 91                      | 66     | 26190,00   |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок                                | Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату управлінському і технічному персоналу виробничих підрозділів  | 91                      | 65     | 5761,80    |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок                                | Відображено списання на готову продукцію, на виконані та здані замовним роботи та послуги розподілені непрямі витрати, у частині, у якій ці витрати відповідають саме цим видам продукції, робіт та послуг | 90                      | 91     | 80602,36   |

Для відображення в бухгалтерському обліку адміністративних витрат підприємством ведеться рахунок 92 «Адміністративні витрати». В дебет рахунка 92 «Адміністративні витрати» відносяться суми визнаних впродовж звітнього періоду витрат на управління підприємством та загальне обслуговування його діяльності, а за кредитом відображається списання тих самих сум, що акумулювалися за дебетом даного рахунка на рахунок 79 «Фінансові результати» в порядку закриття рахунку 92 «Адміністративні витрати».

До складу адміністративних витрат підприємство включає загальногосподарські витрати, які пов'язані із процесами управління та обслуговування підприємством, а саме:

- витрати, пов'язані із утриманням адміністративно-управлінського персоналу (витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, додаткові виплати, передбачені законодавством та колективним договором, службові відрядження, витрати на канцелярські товари);

- витрати, пов'язані із утриманням необоротних активів адміністративного призначення (оплата суми операційної оренди, оплата заходів із страхування

майна, нарахування амортизації, витрати на проведення ремонтів, витрати на комунальні послуги тощо);

- витрати, пов'язані із виплатою коштів за отримані професійні послуги (консультаційні бухгалтерські, юридичні, аудиторські, пов'язані з оцінкою майна тощо);

- витрати, пов'язані із підготовкою та перепідготовкою кадрів;

- витрати, пов'язані із оплатою транспортних послуг;

- витрати на забезпечення охорони майнка та території підприємства;

- витрати, пов'язані із оплатою послуг зв'язку (інтернет, поштові, телефонні, факс тощо);

- витрати на вирішення спорів в судових органах;

- витрати, пов'язані із сплатою податків та зборів, обов'язкових платежів (за виключенням тих податків, зборів та обов'язкових платежів, які включаються до виробничої собівартості готової продукції, робіт, послуг);

- витрати, які пов'язані із оплатою вартості касово-розрахункового обслуговування та інші послуги банківських установ;

- інші витрати, пов'язані із управлінням підприємством та обслуговування його діяльності.

Аналітичний облік адміністративних витрат на ТОВ «Завод елеваторних машин» ведеться за статтями витрат в розрізі витрат адміністрації та фінансово-господарського відділу.

Адміністративні витрати являються витратами відповідного звітного періоду. В кінці кожного звітного місяця загальна сума накопичених адміністративних витрат списується на рахунок фінансових результатів.

Узагальнення даних по рахунку 92 «Адміністративні витрати» проводиться в оборотних відомостях підприємства (Додаток Е).

Кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат на ТОВ «Завод елеваторних машин» наведена в табл. 2.13.

На ТОВ «Завод елеваторних машин» для відображення в обліку операційних витрат підприємства, крім рахунків 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», використовуються

рахунок 93 «Витрати на збут» та рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» (Додаток Ж).

Таблиця 2.13.

Кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати» на ТОВ «Завод елеваторних машин» за серпень 2023 р.

| Первинний документ   | Зміст господарської операції  | Кореспонденція рахунків |        | Сума, грн. |
|--|---|-------------------------|--------|------------|
|  |   | Дебет                   | Кредит |            |
| 1  | 2   | 3                       | 4      | 5          |
| Відомість нарахування амортизації  | Відображено нарахування амортизації вартості основних засобів, які експлуатуються в адміністративних цілях  | 92                      | 13     | 35850,74   |
| Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)                          | Списані виробничі запаси на адміністративні потреби   | 92                      | 20     | 33751,75   |
| Бухгалтерська довідка  | Списуються витрати, пов'язані із розрахунково-касовим обслуговуванням та інших послуг, наданих банківськими установами  | 92                      | 31     | 1281,38    |
| Бухгалтерська довідка, Звіт про використання коштів, виданих на відрядження та підзвіт | Списано адміністративні витрати, пов'язані із заборгованістю підзвітних осіб (оплата послуг, витрати на відрядження), витрати на оплату комунальних послуг, послуг зв'язку тощо | 92                      | 37     | 7370,08    |
| Бухгалтерська довідка  | Визнані у звітному періоді адміністративні витрати, які були понесені у минулих періодах  | 92                      | 39     | 9765,03    |
| Акти виконаних робіт та наданих послуг, рахунки до оплати (платіжні інструкції)        | Прийняті до оплати суми коштів за виконані на замовлення підприємства роботи та послуги підрядників (субпідрядників) та зазначені у рахунках та актах виконаних робіт           | 92                      | 63     | 103378,90  |
| Відомість нарахування заробітної плати   | Відображено нарахування заробітної плати адміністративному персоналу підприємства   | 92                      | 66     | 23325,00   |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу підприємства   | 92                      | 65     | 4538,30    |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено списання адміністративних витрат на зменшення доходів звітного періоду  | 92                      | 79     | 219261,10  |

Рахунок 93 «Витрати на збут» використовується підприємством для відображення в обліку витрат, які пов'язані із реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг.

В дебеті рахунка акумулюється сума визнаних витрат, пов'язаних із збутом, а в кредиті відображається списання накопичених в дебеті сум на рахунок 79 «Фінансові результати»

До витрат, які пов'язані із збутом продукції підприємства відносяться витрати на транспортування продукції, витрати на рекламу, витрати на оплату

праці працівникам відділу збуту, амортизація, утримання та ремонт необоротних активів, які використовуються для забезпечення процесу збуту продукції, товарів, робіт та послуг.

Кореспонденція рахунків, якою відображають витрати на збут на ТОВ «Завод елеваторних машин» наведена в табл. 2.14.

Таблиця 2.14.

Кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут на рахунку 93 «Витрати на збут» на ТОВ «Завод елеваторних машин» за серпень 2023 р.

| Первинний документ   | Зміст господарської операції  | Кореспонденція рахунків |        | Сума, грн. |
|--|---|-------------------------|--------|------------|
|  |   | Дебет                   | Кредит |            |
| 1  | 2   | 3                       | 4      | 5          |
| Відомість нарахування амортизації  | Відображено нарахування амортизації вартості основних засобів, які використовуються у робіт, що пов'язані із збутом продукції (амортизація основних засобів та інших необоротних активів, які знаходяться у використанні відділу постачання та збуту) | 93                      | 13     | 40129,96   |
| Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)                          | Списані виробничі запаси на потреби, пов'язані із збутом продукції  | 93                      | 20     | 11283,37   |
| Бухгалтерська довідка, Звіт про використання коштів, виданих на відрядження та підзвіт | Списано витрати, пов'язані із збутовою діяльністю (витрати на відрядження працівників відділу постачання та збуту, оплата рекламних та інших послуг які пов'язані із збутом продукції тощо)   | 93                      | 37     | 9380,00    |
| Бухгалтерська довідка  | Визнані у звітному періоді витрати на збут, які були понесені у минулих періодах  | 93                      | 39     | 1732,59    |
| Акти виконаних робіт та наданих послуг, рахунки до оплати (платіжні інструкції)        | Прийняті до оплати суми коштів за виконані на замовлення підприємства роботи та послуги підрядників (субпідрядників), пов'язані зі збутом продукції, та які зазначені у рахунках та актах виконаних робіт   | 93                      | 63     | 43516,03   |
| Відомість нарахування заробітної плати   | Відображено нарахування заробітної плати працівникам відділу збуту  | 92                      | 66     | 26190,00   |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників відділу збуту  | 92                      | 65     | 3388,98    |
| Бухгалтерська довідка-розрахунок   | Відображено списання витрат на збут на зменшення доходів звітного періоду   | 92                      | 79     | 135620,93  |

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» на ТОВ «Завод елеваторних машин» використовується для відображення в бухгалтерському обліку витрат операційної діяльності підприємства, які не знайшли відображення на рахунку 90 «Собівартість реалізації», рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», рахунку 92 «Адміністративні витрати», рахунку 93 «Витрати на збут». Здебільшого в дебет рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відносять

суми визнаних витрат, які пов'язані із здійсненням дослідних робіт та розробок, а за кредитом відображають списання цих витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

На ТОВ «Завод елеваторних машин» для відображення в обліку інших витрат операційної діяльності до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрито такі субрахунки:

- 941 «Витрати на дослідження і розробки», на якому збираються витрати, які пов'язані із проведенням досліджень та розробок, які здійснює підприємство та які відповідають вимогам НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», який призначено для відображення в обліку собівартості реалізованих виробничих запасів та необоротних активів й груп вибуття, що утримуються підприємством для подальшого продажу;

- 946 «Втрати від знецінення запасів», на якому обліковуються втрати, що пов'язані із знеціненням (уцінкою) запасів, та які визнаються витратами відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», використовується для відображення в бухгалтерському обліку нестач грошових коштів та інших цінностей, а також втрат, пов'язаних із псуванням матеріальних цінностей, які виявлені під час їх заготовлення, перероблення, збереження та реалізації;

- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», використовується для узагальнення інформації про суми виставлених підприємству претензій, що пов'язані із неналежним виконанням умов укладених договорів, за результатами проведених перевірок діяльності підприємства з боку державних контролюючих органів.

На підставі бухгалтерської довідки в кінці кожного місяця витрати накопичені в дебеті рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Узагальнена інформація про витрати діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» у фінансовій звітності відображається у Звіті про фінансові результати.

Враховуючи, що досліджуване підприємство складає фінансову звітність відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» у Звіті про фінансові результати за формою № 2-м, витрати відображаються в розрізі таких статей: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні витрати; інші витрати. Порядок розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності підприємства відповідає вимогам, що встановлені чинними нормативно-правовими актами.

### 2.3. Аналіз витрат діяльності на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин»

Одним із найважливіших напрямів аналізу діяльності підприємства є аналіз витрат, оскільки витрати та їх величина впливають на можливості підприємства отримувати прибуток та нарощувати його обсяги.

З метою проведення загальної оцінки обсягу витрат підприємства необхідно вивчити динаміку їх змін та склад і структуру. Аналіз динаміки витрат необхідно здійснити для оцінювання загальних тенденцій зміни таких показників, як: абсолютний розмір сукупних витрат підприємства, операційних витрат діяльності; собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг) - яка є виробничими витратами; адміністративних витрат; витрат на збут; інших витрат підприємства.

Аналіз витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» ґрунтується на даних Звіту про фінансові результати за 2020-2022 рр. та даних облікових регістрів за рахунками обліку витрат: рахунку 90 «Собівартість реалізації»; рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»; рахунку 92 «Адміністративні витрати»; рахунку 93 «Витрати на збут»; рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Аналіз динаміки витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» впродовж 2020 - 2022 рр. свідчить про їх суттєве зростання (табл. 2.15).

## Динаміка показників витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники   | Звітний рік |         |         | Абсолютний приріст<br>(відхилення), тис. грн. +,- |               | Відносний приріст<br>(відхилення), % +,- |               |
|---|-------------|---------|---------|---|---------------|--|---------------|
|   | 2020        | 2021    | 2022    | 2022/<br>2021                                     | 2022/<br>2020 | 2022/<br>2021                            | 2022/<br>2020 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн. | 3865,9      | 24361,8 | 24849,5 | 487,70  | 20983,60      | 102,00                                   | 642,79        |
| Інші операційні витрати, тис.грн  | 1286,8      | 4380,5  | 4210,5  | -170,00   | 2923,70       | 96,12                                    | 327,21        |
| Інші витрати, тис. грн  |             | 58      | 112,7   | 54,70   | 112,70        | 194,31                                   |               |
| Всього витрати, тис. грн  | 5152,7      | 28800,3 | 29172,7 | 372,40  | 24020,00      | 101,29                                   | 566,16        |

Як свідчать дані, наведені у табл. 2.15, суттєве зростання витрат відбулося на досліджуваному підприємстві у 2021 році, й продовжилося у 2022 р. Так, у 2022 р. порівняно із 2021 р. сукупні витрати підприємства зросли на 372,40 тис. грн. або на 1,29%, у той час як порівняно із 2020 такий приріст становив 24020,00 тис. грн., або більше ніж у 5,6 раза. При цьому у 2022 р. порівняно із 2020 р. спостерігається приріст усіх видів витрат підприємства, натомість порівняно із 2021 р. у 2022 р. відбулося зниження інших операційних витрат на 54,7 тис. грн., або на 3,88%.

Для візуалізації динаміки змін витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр. побудовано рис. 2.1.

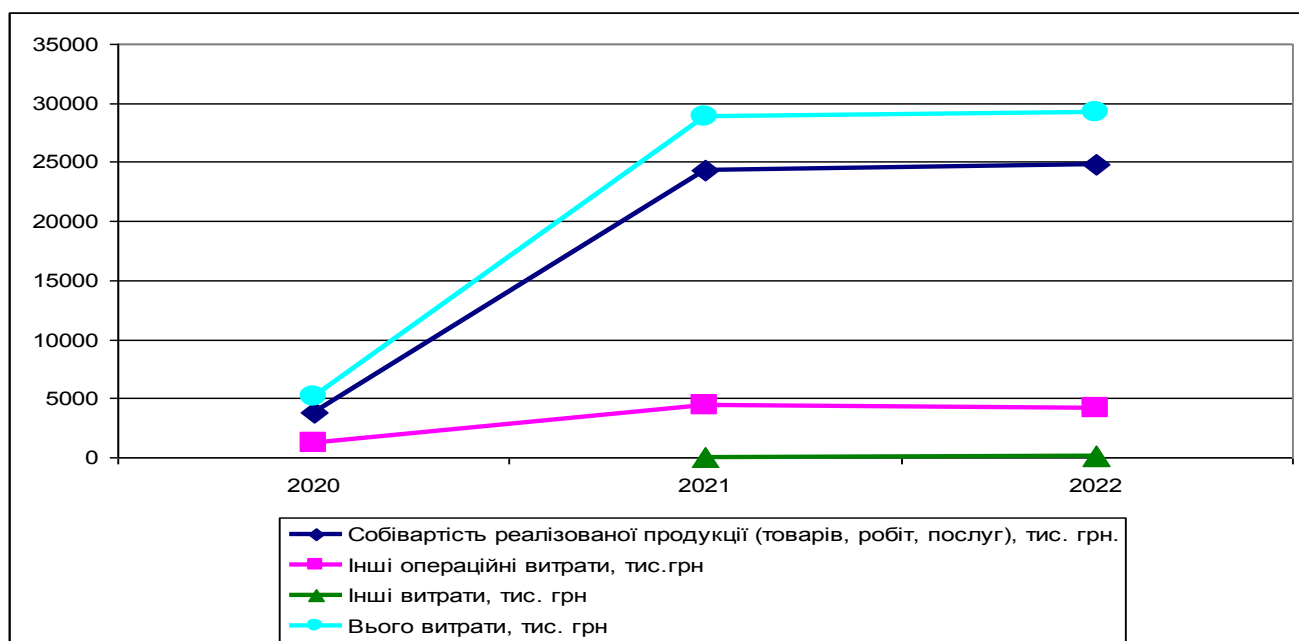


Рис. 2.1. Динаміка зміни витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр. за їх видами

Як свідчать дані рис. 2.5, впродовж досліджуваного періоду найбільше зростання витрат спостерігається за таким показником як собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), у той час як величина інших витрат залишається майже незмінною.

Розглянемо динаміку зміни величини витрат операційної діяльності, дані щодо яких наведено у табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Динаміка витрат операційної діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники   | Звітний рік |         |         | Абсолютний приріст<br>(відхилення), тис. грн.<br>+,- |           | Відносний приріст<br>(відхилення), % +,- |               |
|---|-------------|---------|---------|--|-----------|--|---------------|
|   | 2020        | 2021    | 2022    | 2022/2021  | 2022/2020 | 2022/<br>2021                            | 2022/<br>2020 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн. | 3865,9      | 24361,8 | 24849,5 | 487,70   | 20983,60  | 102,00                                   | 642,79        |
| Загальновиробничі витрати, тис. грн.                                    | 207,73      | 861,09  | 876,11  | 15,02  | 668,38    | 101,74                                   | 421,75        |
| Адміністративні витрати, тис. грн.                                      | 412,28      | 1304,36 | 1434,16 | 129,80   | 1021,88   | 109,95                                   | 347,86        |
| Витрати на збут, тис. грн.  | 349,23      | 1951,97 | 1677,21 | -274,76  | 1327,98   | 85,92                                    | 480,26        |
| Інші витрати операційної діяльності, тис. грн.                          | 317,56      | 321,08  | 335,72  | 14,64  | 18,16     | 104,56                                   | 105,72        |

Дані таблиці 2.16 свідчать про тенденцію збільшення усіх операційних витрат досліджуваного підприємства. Так у 2022 р. порівняно із 2020 найбільш швидкими темпами відбувалося зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 20983,60 тис. грн., або більше ніж у 6 разів та витрат на збут – на 1327,98 тис. грн. або більше ніж у 4,8 рази. В абсолютному значенні також спостерігається зростання адміністративних витрат, які у 2022 р. порівняно із 2020 зросли на 1327,98 тис. грн. або у майже 3,5 рази.

Динаміка зміни витрат операційної діяльності наведена на рис. 2.2.

Загальну оцінку значимості окремих елементів витрат та статей витрат можна провести ґрунтуючись на аналізі структури витрат, що дає можливість визначити за якими напрямками відбувається перевищення витрат та, відповідно, напрямки нерационального витрачання ресурсів підприємства.

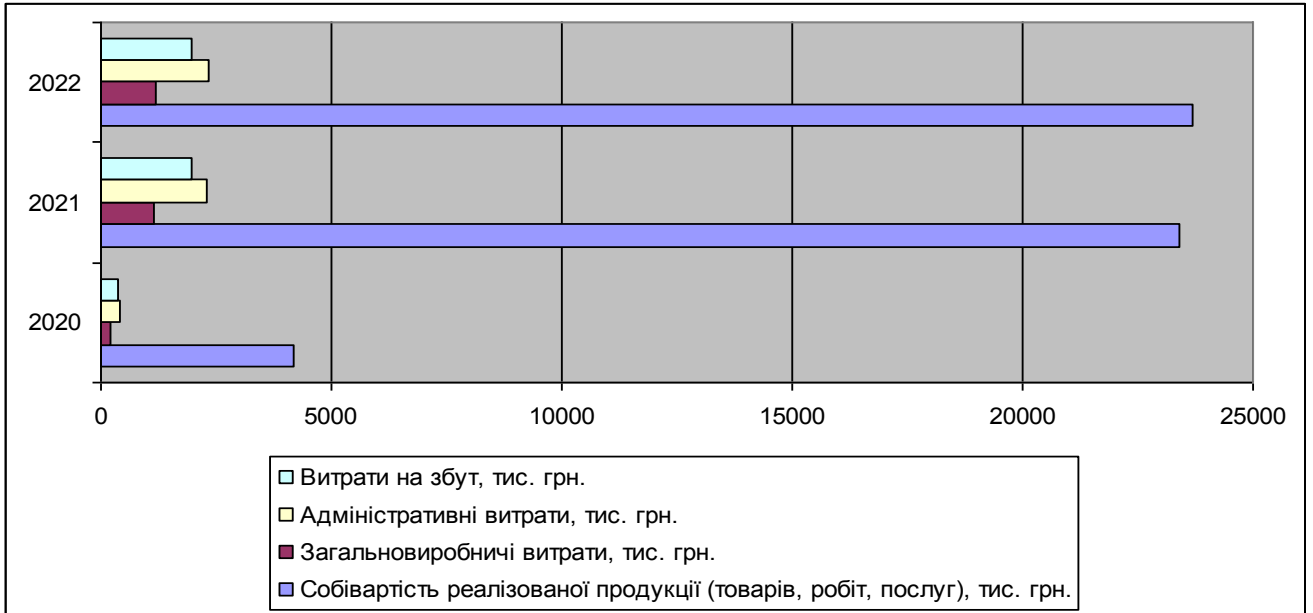


Рис. 2.2. Динаміка витрат операційної діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр. за їх видами

Проведення аналізу структури та динаміки витрат забезпечує комплексний підхід до проведення дослідження і оцінювання рівня витрат та дозволяє знайти слабкі й сильні сторони діяльності підприємства й розробити ефективні управлінські рішення щодо управління витратами. Аналіз структури витрат нами буде проведено за двома напрямками: в цілому за основними видами витрат та в розрізі витрат операційної діяльності, оскільки саме останні виступають основними складовими витрат досліджуваного підприємства.

У таблиці 2.17 наведено результати зміни загальних показників витрат та їх структури на ТОВ «Завод елеваторних машин».

Як вже зазначалося вище, тенденція зростання витрат в абсолютному значенні стосується всіх складових витрат. Вагомою складовою витрат діяльності підприємства виступає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка в структурі загальних витрат підприємства складала 75,03% у 2020 р. та зростала у наступні роки до 84,56% - у 2021 р. та 85,18% у 2022 р. Відносиний приріст даного показника у структурі загальних витрат досліджуваного підприємства становить у 2021 р. 9,56%, а у 2022 р. 0,59%. Водночас, спостерігається зростання абсолютного значення показника «інші операційні витрати» у 2021 р. та 2022 р., порівняно із його значенням у 2020 р., проте у

структурі загальних витрат підприємства даний показник знизився на 9,76% у 2021 р. порівняно із 2020р. та на 0,78% у 2022 р. порівняно із 2021 р.

Таблиця 2.17

Динаміка зміни показників витрат та їх структури на ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники  | Звітні роки |         |         |
|--|-------------|---------|---------|
|  | 2020        | 2021    | 2022    |
| Собівартість реалізованої продукції, (товарів, робіт, послуг), тис. грн. | 3865,9      | 24361,8 | 24849,5 |
| - питома вага, %   | 75,03       | 84,59   | 85,18   |
| - відхилення структури від попереднього року, %                          | -           | 9,56    | 0,59    |
| Інші операційні витрати, тис. грн.                                       | 1286,8      | 4380,5  | 4210,5  |
| - питома вага, %   | 24,97       | 15,21   | 14,43   |
| - відхилення структури від попереднього року, %                          | -           | -9,76   | -0,78   |
| Інші витрати, тис. грн.  | -           | 58,0    | 112,7   |
| - питома вага, %   | -           | 0,2     | 0,39    |
| - відхилення структури від попереднього року, %                          | -           | 0,2     | 0,19    |
| Всього витрати, тис. грн.  | 5152,7      | 28800,3 | 29172,7 |
| - питома вага, %   | 100,0       | 100,0   | 100,0   |
| - відхилення структури від попереднього року, %                          | -           | -       | -       |

В 2021-2022 рр. на ТОВ «Завод елеваторних машин» у зв'язку із розширенням обсягів діяльності з'явилися інші витрати, які впродовж досліджуваного періоду зростають як в абсолютній величині так і в структурі. Так, якщо показник «інші витрати» в 2021 р. в абсолютному значенні становив 58,0 тис. грн. та впродовж 2022 р. в динаміці зріс на 54,7 тис. грн. й досягнув значення 112,7 тис. грн., то у структурі витрат такий приріст складав 0,19%.

Ілюстративно структура складових загальних витрат діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» відображена на рис. 2.3 - 2.5.

Як бачимо з наведеної інформації на рис. 2.35, витрати діяльності досліджуваного підприємства були представлені двома складовими: собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка в структурі витрат становила 75,03% та іншими операційними витратами, які склали 24,97% загальних витрат підприємства.

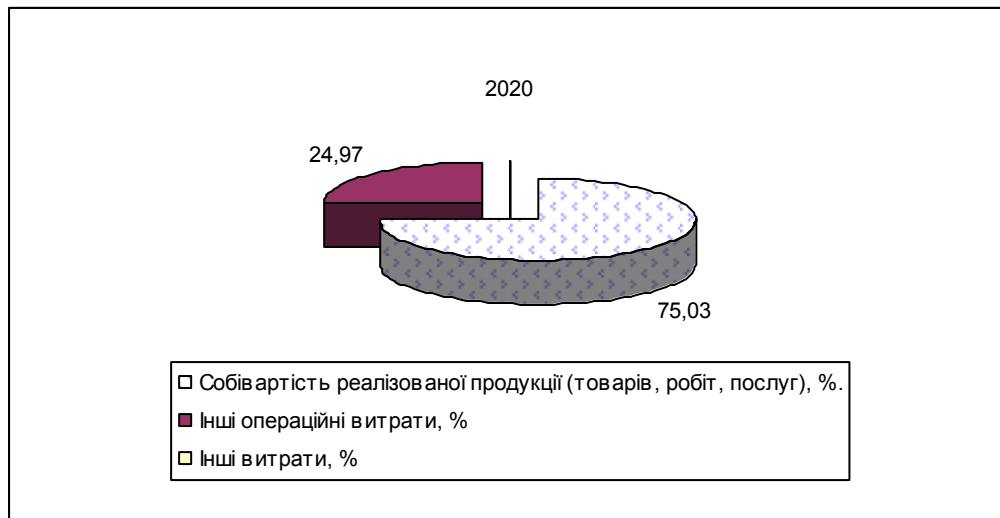


Рис. 2.3. Структура витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 р.

На рис. 2.4 наведені дані, які характеризують структуру витрат досліджуваного підприємства у 2021 р.

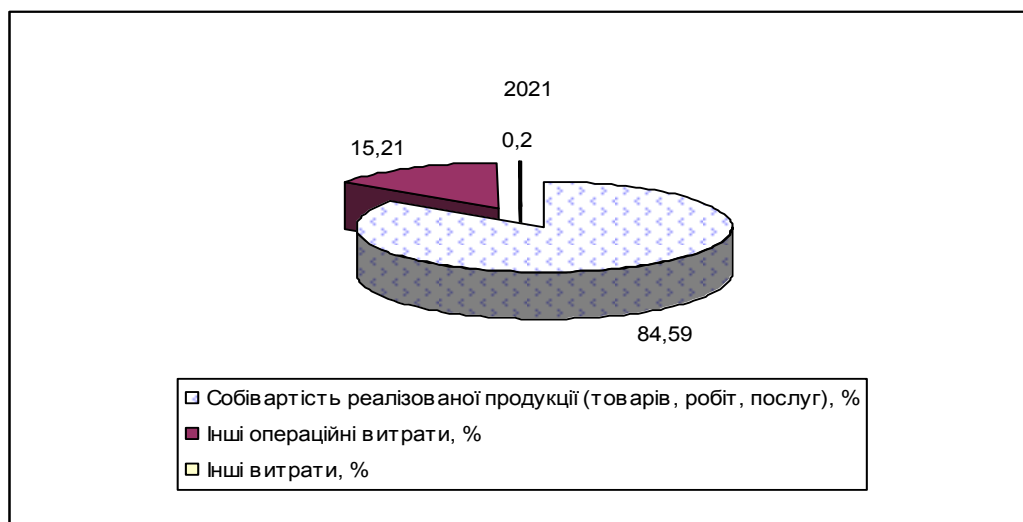


Рис. 2.4. Структура витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2021 р.

Як свідчить інформація, що наведена на рис. 2.4, виникають інші витрати, які у структурі витрат становлять 0,2%, знижуються інші операційні витрати до рівня 15,21% та зростає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) до рівня 84,59%.

Тенденції зміни структури витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» у 2022 р. наведено на рис. 2.5.

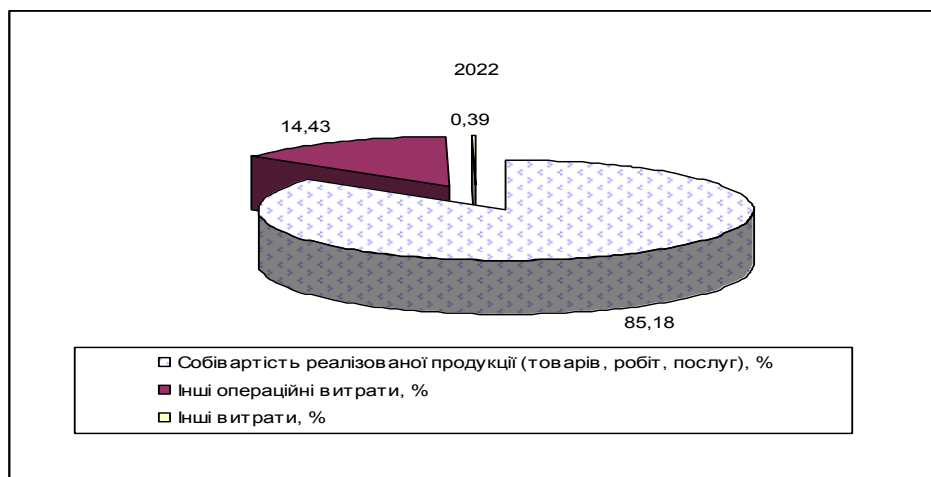


Рис. 2.5. Структура витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2022 р.

Як свідчить наведена на рис. 2.5 інформація, в структурі загальних витрат підприємства у 2022 р. продовжують зростати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) до рівня 85,18% та інші витрати, до рівня 0,39%, у той час як рівень інших операційних витрат знижується й дорівнює 14,43%

Досліджуючи структуру операційних витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» у 2020 - 2022 рр., в розрізі їх складових, слід зазначити, що впродовж усього досліджуваного періоду домінуючі позиції займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), структура інших витрат з року в рік коливається (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Структура операційних витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники  | Звітний рік |       |       |
|--|-------------|-------|-------|
|  | 2020        | 2021  | 2022  |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), %. | 75,03       | 84,59 | 85,18 |
| Загальновиробничі витрати, %.                                    | 4,03        | 2,99  | 3,00  |
| Адміністративні витрати, %.                                      | 8,00        | 4,53  | 4,92  |
| Витрати на збут, %.  | 6,78        | 6,78  | 5,75  |
| Інші витрати операційної діяльності, %.                          | 6,16        | 1,11  | 1,15  |
| Всього витрат, %.  | 100         | 100   | 100   |

Так, якщо у 2020 р. друге місце в структурі операційних витрат досліджуваного підприємства займали адміністративні витрати, які становили 8,00%, то у 2021 р. їх величина складала 4,53%, а у 2022 р. – 4,92%, що перемістило їх у загальній структурі витрат на третє місце. Суттєво не

змінюючись у структурі витрат, та займаючи третє місце за їх питомою вагою у 2020 р. зі значенням 6,78% на друге місце у 2021 – 2022 р. перемістилися витрати на збут, які у ці роки становили 6,78% та 5,75%, відповідно.

Суттєво скоротилися за досліджуваній період інші витрати операційної діяльності – із 6,16% у 2020 р. до 1,11% - у 2021 р. та 1,15% - у 2022 р. Також зменшилася питома вага загальновиробничих витрат: з 4,03% - у 2020 р. до 2,99% - у 2021 р. та 3,0% - у 2022 р.

Оцінюючи такі зміни в структурі операційних витрат підприємства можемо визнати підходи до управління витратами як ефективні, оскільки логічно, що із зростанням обсягів діяльності підприємства відбувається зростання питомої ваги собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат на збут. Ефективним є управління операційними витратами, так як при нарощуванні обсягів діяльності спостерігається зниження загальновиробничих витрат, адміністративних витрат та інших витрат операційної діяльності.

Для всебічного аналізу динаміки загальних витрат підприємства доцільним є їх порівняння з тенденціями зміни показників доходів та фінансових результатів діяльності підприємства, що дозволить надати всебічну оцінку чинної на підприємстві системи управління витратами.

З урахуванням принципу відповідності доходів та витрат, відповідно до якого задля розрахунку фінансового результату діяльності підприємства у звітному періоді здійснюють порівняння та зіставлення доходів звітного періоду із витратами, які були понесені підприємством для отримання таких доходів, розрахуємо систему оціночних показників, які характеризують співвідношення понесених витрат та отриманих доходів.

З метою проведення аналізу витрат у взаємозв'язку із показниками доходів та результативними показниками діяльності підприємства, нами були визначені такі показники: величина загальних операційних витрат на 1 грн. операційних доходів; коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції; коефіцієнт питомих адміністративних витрат; коефіцієнт питомих витрат на збут; коефіцієнт питомих інших операційних витрат; коефіцієнт співвідношення загальних витрат

та загальних доходів діяльності; собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу; рентабельність операційної діяльності (табл. 2.18).

Таблиця 2.18.

Показники оцінки ефективності витрат ТОВ «Завод елеваторних машин» в 2020 - 2022 рр.

| Показники  | Звітні роки |      |      |
|--|-------------|------|------|
|  | 2020        | 2021 | 2022 |
| Загальні операційні витрати на 1 грн. операційних доходів                  | 0,86        | 0,90 | 0,90 |
| Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції                     | 0,65        | 0,76 | 0,77 |
| Коефіцієнт питомих адміністративних витрат                                 | 0,07        | 0,07 | 0,07 |
| Коефіцієнт питомих витрат на збут  | 0,06        | 0,06 | 0,06 |
| Коефіцієнт питомих інших операційних витрат                                | 0,22        | 0,14 | 0,13 |
| Коефіцієнт співвідношення загальних витрат та загальних доходів діяльності | 0,86        | 0,90 | 0,90 |
| Собівартість реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу               | 0,65        | 0,77 | 0,77 |
| Рентабельність операційної діяльності                                      | 0,16        | 0,11 | 0,12 |

Як свідчать розраховані показники, ефективність управління витратами підприємства у 2021-2022 рр. дещо знизилася порівняно із 2020 р., про що свідчить зростання величини загальних операційних витрат на 1 грн. операційних доходів. Так, якщо у 2020 р. на 1 грн. доходів підприємства припадало 0,86 грн. витрат, то у 2021-2022 р. їх величина дорівнювала 0,90 грн. Аналогічно простежується зростання величини собівартості реалізованої продукції на 1 грн. чистого доходу підприємства. Так, зазначений показник з 0,65 процентних пунктів у 2020 р. зріс до 0,77 процентних пунктів у 2021 та 2022 рр. Що означає, що собівартість реалізованої продукції, яка припадає на 1 грн. чистого доходу зросла на 0,12 грн. Позитивним є стабільність величини питомих адміністративних витрат та питомих витрат на збут. На 1 грн. чистого доходу підприємства припадає, відповідно 0,07 грн. адміністративних витрат та 0,06 грн. витрат на збут.

Враховуючи зазначені тенденції зміни розраховані коефіцієнтів, знизилася й величина прибутків від операційної діяльності, які припадають на 1 грн. операційних витрат підприємства. Так, якщо у 2020 р. на 1 грн. операційних витрат припадало 0,16 грн. прибутку, то у 2021р та у 2022 рр. ця величина становила, відповідно 0,11 грн. та 0,12 грн.

Розрахована та наведена у табл. 2.18 система відносних показників є взаємопов'язаною, а кожен із визначених показників доповнює один одного.

Наприклад, сума значень таких показників як коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції та питомих інших операційних витрат буде дорівнювати значенню коефіцієнта співвідношення загальних витрат у розрахунку на 1 грн. загальних доходів діяльності.

Застосування для оцінювання витрат розрахованої системи показників дозволяє провести аналіз зміни витрат на 1 грн. доходу та виявити наявні резерви зменшення витрат та здійснювати поточний контроль витрат на кожній стадії їх формування.

З урахуванням проведеного дослідження можна говорити про належний рівень організації управління витратами досліджуваного підприємства, проте тенденції їхньої зміни впродовж 2021-2022 рр., свідчать про наявні резерви їх зниження у складових, які формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

## Висновки до розділу 2

Дослідження прикладних питань обліку і аналізу в системі управління витратами підприємства на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин» дає можливість сформулювати наступні висновки:

1. Товариство з обмеженою відповідальністю «Завод елеваторних машин» створене на основі чинного законодавства України з метою провадження підприємницької діяльності, отримання прибутку та задоволення потреб суб'єктів аграрного бізнесу в їх оснащенні сучасною технікою для сушіння, транспортування та зберігання зернової продукції.

2. Основними напрямками діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» є: будівництво зернових сушарок, їх обслуговування та ремонт; будівництво зерносховищ силосного типу, їх проектування, монтаж та підбір обладнання; виробництво обладнання для транспортування зернової продукції; проектування та будівництво фермерських зерноочисних комплексів; автоматизація систем управління зерноочисними та зерносушильними комплексами.

3. Оцінка показників фінансового стану підприємства свідчить про його стійкий фінансовий стан, належний рівень платоспроможності та ліквідності, належну забезпеченість майна наявними джерелами їх формування та відповідну нормативам їхню структуру, а також сформовану тенденцію до нарощування рівня прибутків, що свідчить про високу ділову репутацію та інвестиційну привабливість підприємства.

4. В процесі провадження діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин» виникають як витрати, пов'язані з операційною діяльністю так і інші витрати. До витрат, які пов'язані із операційною діяльністю ТОВ «Завод елеваторних машин» відносяться: витрати, пов'язані з виготовленням готової продукції, виконанням робіт та надання послуг (собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; інші витрати операційної діяльності. На ТОВ «Завод елеваторних машин» для відображення в обліку витрат діяльності застосовується система обліку витрат тільки з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Інформація про витрати нагромаджується в первинних облікових документах, облікових регістрах та узагальнюється у фінансовій звітності.

5. В процесі проведення аналізу витрат, було здійснено оцінку їх динаміки, структури та розраховано комплекс показників, які дозволяють визначити ефективність управління ними. Оцінка динаміки та структури витрат проводилася в розрізі загальних витрат діяльності підприємства за показниками: собівартість реалізованої продукції; інші операційні витрати та інші витрати, та в розрізі витрат операційної діяльності за показниками: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності. За наслідками проведеного аналізу витрат встановлено, що на досліджуваному підприємстві належним чином організовано процес управління витратами, однак є резерви для зниження певних складових витрат, які входять до складу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

## РОЗДІЛ 3

### ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Перспективні напрямки удосконалення обліку витрат діяльності підприємства

З урахуванням сучасних динамічних змін економічних відносин система бухгалтерського обліку вимагає нових підходів до облікових категорій, не є виключенням і тактичний об'єкт обліку як витрати. Особливої вагомості набувають питання поділу витрат в розрізі видів діяльності. За даною ознакою розрізняють витрати, пов'язані із операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства. При цьому, чинні підходи щодо побудови обліку витрат засвідчують наявність певних проблем, які залишаються актуальними та потребують більш глибоких подальших досліджень. Одним з головних завдань бухгалтерського обліку наразі є більш раціональна його організація задля повного узгодження з вимогами міжнародних стандартів та системою управління підприємством.

Відповідно до норм НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано визначення таких видів діяльності :

- звичайна діяльність, під якою розуміють «будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення» [49];

- операційна діяльність, яка трактується як «основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю» [49];

- інвестиційна діяльність, сутність якої визначається як «придбання та реалізація активів, що амортизуються, а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів» [49];

- фінансова діяльність, під якою розуміють «діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства» [49].

Незважаючи на чітке визначення сутності передбачених чинним законодавством видів діяльності підприємства, існують певні неузгодженості відносно віднесення окремих витрат на відповідні рахунки бухгалтерського обліку за видами діяльності.

Відповідно до чинного «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [55] у складі рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» передбачено субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги», який є недостатньо доречним в частині провадження не безпосередньо самої операційної діяльності, а відносно операцій, які передбачається відображати за ним. Оскільки не зовсім зрозумілою є ситуація відносно необхідності формування резерву сумнівних боргів, які виникають при реалізації підприємством готової продукції за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності». Створення такого резерву може буде викликане й за наслідками реалізації фінансових інвестицій, собівартість яких відображається на рахунку 97 «Інші витрати». Тому вважаємо доречним включити субрахунок «Сумнівні та безнадійні борги» в якості окремого субрахунку до складу рахунку 95 «Фінансові витрати» й назвати його 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності», а наявний нині в складі рахунка 95 «Фінансові витрати» субрахунок 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що виглядає більш логічним, враховуючи чинну методику обліку витрат діяльності підприємства. При цьому субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги» також слід залишити в складі рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Враховуючи, що під час діяльності підприємства, ними часто створюються нематеріальні активи, які з логічної точки зору слід вважати процесами капітального інвестування, що не завжди може бути безпосередньо пов'язано із основною або операційною діяльністю. Тому такі процеси слід пов'язувати з інвестиційною діяльністю підприємства. Таким чином, вважаємо, що субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» є більше витратами інвестиційної діяльності, аніж операційними витратами. Тому більш доречним може бути

перенесення субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» на субрахунок 971, а субрахунок 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» назвати «Інші інвестиційні витрати».

Вважаємо за доцільне віднесення собівартості реалізованих основних засобів та інших необоротних активів на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та відповідне перейменування даного субрахунку на «Собівартість реалізованих необоротних та оборотних активів».

Певним чином в практичні діяльності вітчизняних підприємств відбувається деяке спотворення інформації про витрати, які відображаються в обліку в складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Це відбувається внаслідок того, що деякі підприємства певні адміністративні витрати та витрати на збут відносять до складу інших операційних витрат, що не є правильним та спотворює інформацію про витрати.

Відсутність передбачених у складі чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій [55], субрахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати» також вважаємо не достатньо виправданими, оскільки наявність у складі адміністративних витрат різноманітних загальногосподарських витрат, які спрямовані на обслуговування й забезпечення управління підприємством, потребує здійснення відокремленого їх обліку.

Слід акцентувати увагу і на питаннях відображення в обліку витрат на збут, оскільки в Плані рахунків зп рахунком 93 «Витрати на збут» також не передбачено субрахунків. Досліджуючи еволюцію підходів щодо діяльності підприємств, яка пов'язана з процесами збуту, реклами та маркетингу, вважаємо, що назва рахунку 93 «Витрати на збут» не є такою, що відповідає поністю тій інформації, яка на ньому акумулюється. З метою вирішення цієї проблеми вважаємо за доцільне перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, маркетинг та рекламу» та виокремити у його складі відповідні субрахунки (табл. 3.1).

Запропоновані підходи щодо побудови аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут забезпечать належний ступінь їх

розкриття в системі бухгалтерського обліку, сприятимуть налагодженню їх ефективного контролю та оперативного аналізу.

Таблиця 3.1

Пропозиції щодо введення субрахунків до рахунків 91 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрат на збут, маркетинг та рекламу»

| Назва рахунка                              | Рекомендовані субрахунки  | Призначення субрахунка   |
|--|---|--|
| 92<br>«Адміністративні витрати»            | 921 «Витрати на оплату праці апарату управління»                        | Облік відповідно до номенклатури посад, нарахована оплата керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям   |
|  | 922 «Відрахування на соціальні заходи»                                  | Облік внесків на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління  |
|  | 923 «Відрадженьня і переміщення»  | Облік витрат на відрадженьня працівників апарату управління, суми підйомних у разі переміщення цих працівників та членів їхніх сімей   |
|  | 924 «Інші адміністративні витрати»                                      | Облік канцелярських, поштових і телеграфних витрат; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель) |
| 93 «Витрати на збут, маркетинг та рекламу» | 931 «Витрати на придбання товарів»                                      | Облік сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) понад договірну купівельну вартість товарів за вирахуванням непрямих податків, інші витрати на придбання товарів   |
|  | 932 «Транспортно-заготівельні витрати»                                  | Облік витрат на відрадженьня для заготівлі товарів, на транспортування товарів до місця їх використання, автомобільні перевезення, на вантажно-розвантажувальні роботи   |
|  | 933 «Витрати на доведення продукції до придатного для реалізації стану» | Облік витрат на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи, на пакувальні матеріали, на підвищення якісно-технічних характеристик товарів, інші прями витрати на підготовку продукції до реалізації                   |
|  | 934 «Витрати на маркетинг»  | Облік витрат на дослідження ринку збуту продукції, вивчення цінової політики конкурентів, аналіз попиту споживачів, організації й управління рухом продукції   |
|  | 935 «Витрати на рекламу»  | Облік витрат, пов'язаних із поширенням інформації про продукцію, на виготовлення прайс-листів, рекламних каталогів, рекламних проспектів, листівок, плакатів, брошур, буклетів   |

Що стосується використання для відображення в обліку інших витрат, які акумулюються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», вважаємо за доречне змінити назву субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності», оскільки він поністю дублює назву рахунку 94. Тому, вважаємо більш доречним дати таку назву субрахунку 949, як «Інші витрати операційної діяльності обслуговуючих господарств та соціально-культурного призначення». Тимим чином, для забезпечення правильного групування інших витрат, які пов'язані із операційною діяльністю необхідно чітко розподіляти операції відповідних напрямів діяльності в аспекті чіткого їх облікового відображення та врахування

наслідків впливу порядку відображення витрат на фінансові результати діяльності підприємства.

Ще однією з важливих проблем, яка потребує вирішення в даний час, є забезпечення оперативності та належної аналітичності інформації про витрати підприємства, яка подається зацікавленим користувачам, в першу чергу управлінському персоналу. Оскільки, для забезпечення ефективного управління підприємством в кожному конкретному випадку може бути корисною лише відповідна управлінським запитам інформація. Якщо для забезпечення виконання управлінських завдань, інформація надходить в систему менеджмента підприємства впродовж короткого проміжку часу та у необхідному обсязі й в потрібно інформаційному зрізі, то проблем, пов'язаних із забезпеченням належної оперативності інформаційного забезпечення системи менеджменту виникати не буде. У випадку, коли необхідна для управлінського персоналу інформація не надходить вчасно, або не надається взагалі, тоді у підприємства можуть виникнути суттєві проблеми, як власне пов'язані із прийняттям правильних управлінських рішень щодо поточної діяльності підприємства, так і його позиціонуванням в діловому середовищі, що може спричинити фінансові втрати, знизити ділову репутацію та імідж підприємства, а також може спричинити виникнення ризиків щодо несвоєчасної сплати платежів за контрактами та загальнообов'язкових державних платежів.

З метою забезпечення належного рівня інформативності та аналітичності облікової інформації, вона має відповідати таким вимогам: облікова інформація має бути достовірною, доречною, однозначною, порівняною та доступною для сприйняття. Не достатньо опрацьована, згрупована, та відповідним чином оформлена інформація щодо витрат підприємства може загальмувати процеси прийняття управлінських рішень, привести до неправильної оцінки господарських процесів, які відбуваються на підприємстві, та в підсумку спричинити завищення або заниження певних витрат підприємства тощо.

Також до проблем обліку витрат підприємства слід віднести необхідність формування єдиної державної інформаційної бази норм та нормативів для здійснення обліку та контролю витрат підприємства. Така інформаційна база

вбачається необхідною з тих позицій, що відповідно до статистичних даних матеріаломісткість виробництва продукції в Україні у декілька разів вище, ніж у більшості європейських країн. У такій ситуації не можна не враховувати те, що значна частка матеріальних цінностей, які списуються на витрати виробництва насправді можуть використовуватися на виробництво нелегальної продукції (бо «тіньової» продукції), яка підприємством не відображається в системі бухгалтерського обліку та яка не приховується від оподаткування.

Тому, розробка та запровадження державних норм та нормативів витрат сприятимуть упорядкуванню відображення витрат в системі обліку, підвищить рівень дисципліни на підприємстві, забезпечить можливість більш ефективного контролю витрат та скорочення непродуктивних витрат підприємства.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратнодоцільні чинники його господарсько-фінансової діяльності.

### 3.2. Удосконалення методики проведення аналізу витрат діяльності підприємства

За результатами здійснення аналізу витрат підприємство повинно забезпечити «оптимізацію структури витрат, розрахунок резервів зниження собівартості та розробку заходів спрямованих на освоєння виявлених резервів» [20].

Таким чином, задля реалізації заходів, спрямованих на удосконалення методики аналізу витрат доцільно:

- визначити, яке місце займає досліджуване підприємство на ринку товарів;
- визначити ймовірні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та нарощування обсягів виробництва продукції, з урахуванням оцінки ресурсних можливостей підприємства;

- розробити заходи, спрямовані на використання наявних резервів та визначити шляхи прискорення виробничих процесів;

- визначити рівень виконання планів та встановлених нормативів собівартості продукції в розрізі окремих виробничих підрозділів та видів готової продукції;

- визначити наявність відхилень фактичних витрат від планів та нормативів й обґрунтувати причини таких відхилень за відповідними статтями та окремими видами готової продукції;

- забезпечити належний рівень обліково-інформаційного забезпечення системи управління відповідною інформацією задля здійснення оперативного управління процесами формування собіварті продукції та контролю рівня витрат в цілому по підприємству;

- розробити та затвердити на рівні підприємства оптимальні за величиною та економічно обґрунтовані планові витрати, планові та нормативні калькуляції в розрізі окремих видів продукції;

- визначити вплив витрат на показники фінансових результатів операційної діяльності, обґрунтувати підходи щодо ймовірного негативного впливу та дослідити взаємозв'язок між показниками обсягів реалізації, витрат та одержаного прибутку задля недопущення беззбиткового виробництва.

Досліджуючи наукову літературу, [81, 82, 83], робимо висновок про те, що під час удосконалення методики аналізу витрат слід брати до уваги наявне інформаційне забезпечення, на підставі якого буде проведено аналіз та які будуть основою отриманих результатів аналізу, тобто їх якість та результативність.

Як зазначає С.В. Каламбет [31], в основі інформаційної бази аналізу витрат лежать дані бухгалтерського обліку. О.І. Олійничук [52] зазначає, що для проведення комплексного аналізу витрат підприємства необхідно забезпечити формування: нормативно-довідкових ресурсів; планово-статистичної інформації; облікової інформації; даних спеціальних обстежень [52].

На думку О.А. Топоркової «інформаційне забезпечення підприємств з тривалим виробничим циклом має певні особливості: обсяги даних є значними і мають оброблятися у досить обмежені терміни; вихідні дані неодноразово обробляються з різних виробничих точок зору з урахуванням технологічної

специфіки та вимог споживачів; результати аналітичних розрахунків мають зберігатися тривалий час» [69].

Також О.А. Топоркова зазначає: «оскільки система управління витратами забезпечує взаємозв'язок усіх функцій управління, то для організації якісного аналітичного забезпечення підприємства необхідно встановити обсяг, зміст, періодичність надання відповідної первинної документації, розробити систему показників і факторів, що відповідатимуть особливостям певного виробництва; уточнити технічні прийоми проведення аналізу в межах розробленої системи показників і факторів; детально вивчити взаємозв'язок аналітичних задач» [69].

О.І. Олійничук обґрунтовує підходи щодо організації аналітичного процесу витрат, та визначає наступні його етапи: «збір необхідних інформаційних ресурсів, придатних для потреб аналізу; аналітична обробка даних за допомогою різних методичних і технічних прийомів; узагальнення аналітичної інформації у формі висновків та пропозицій стосовно об'єктів аналізу» [52].

Тобто, достовірність та якість результатів аналізу витрат безпосередньо залежить від наявного інформаційного забезпечення на якому базується його проведення. Зрозуміло, що основою для інформаційного забезпечення аналізу витрат слугують дані бухгалтерського обліку, як в цілому відповідають принципам аналізу, оскільки передбачають можливості для формування аналітичних розрізів, за якими аналітиками підприємства створюються необхідні для аналізу статті. Інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку забезпечує достовірність фіксації усіх господарських операцій, які пов'язані із формуванням витрат, відповідає економічному змісту об'єктів, та дозволяє виокремити ті елементи, які потрібно для аналітичного дослідження в кожен конкретний момент часу.

Важливим джерелом аналізу витрат, в першу чергу для зовнішніх користувачів, є звітність, яка складається базуючись на даних бухгалтерського обліку. Аналіз показників звітності передбачає загальну оцінку понесених підприємством витрат, що є початковим етапом аналізу. Здійснення такої оцінки дозволяє отримати інформацію про фактичні витрати понесені підприємством у порівнянні із попередніми періодами, як для всього обсягу реалізованої продукції підприємством, так і в розрахунку на одиницю продукції. Проте, використання в

якості джерела інформації для аналізу витрат лише показників звітності не забезпечує можливості виявлення та розкриття причин відхилень фактичних витрат від планових чи нормативних. Для цього необхідно додатково залучати інформацію із внутрішніх та зовнішніх джерел, які дозволяють встановити фактори, що впливають на витрати та визначити їх рівень.

Таким чином, аналіз витрат не може базуватися виключно на даних, які отримані із системи бухгалтерського обліку та звітності. Слід враховувати й наявність чинників, вплив яких на витрати можна виявити лише базуючись на даних оригінальної документації підприємства, формування та отримання яких вимагає проведення рутинної роботи, тому деяких випадках є неможливим. Формування таких даних передбачає складання внутрішньої управлінської звітності про витрати підприємства як за видами витрат та калькуляційними статтями, так і з урахуванням впливу внутрішнього та зовнішнього середовища на витрати і зміни, які в ньому відбуваються.

Розробка форм внутрішньої управлінської звітності, необхідної для ґрунтовного проведення аналізу витрат та її впровадження на підприємстві є одним з основних факторів, які забезпечують достовірність, оперативність та якість результатів аналізу.

З урахуванням наявних підходів науковців до висвітлення напрямів проведення аналізу витрат підприємства, слід визначити наявні потреби та запити внутрішніх та зовнішніх користувачів в результатах аналізу. Це має бути враховано під час формування методики аналізу витрат, оскільки забезпечить постійний комунікаційний зв'язок між окремими ланками системи управління, які задіяні в процесі прийняття рішень щодо управління витратами та доходами підприємства.

Основні інформаційні потреби потенційних внутрішніх і зовнішніх користувачів результатів аналізу витрат наведено у табл. 3.2.

Важливим, під час проведення аналізу витрат є врахування впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, оскільки такі фактори також можуть встановлювати певні обмеження, наприклад, відносно нормативів трудових та матеріальних витрат, а також можуть визначати особливі умови провадження виробничого процесу (сезонність виробництва та продажів, потреба підвищення

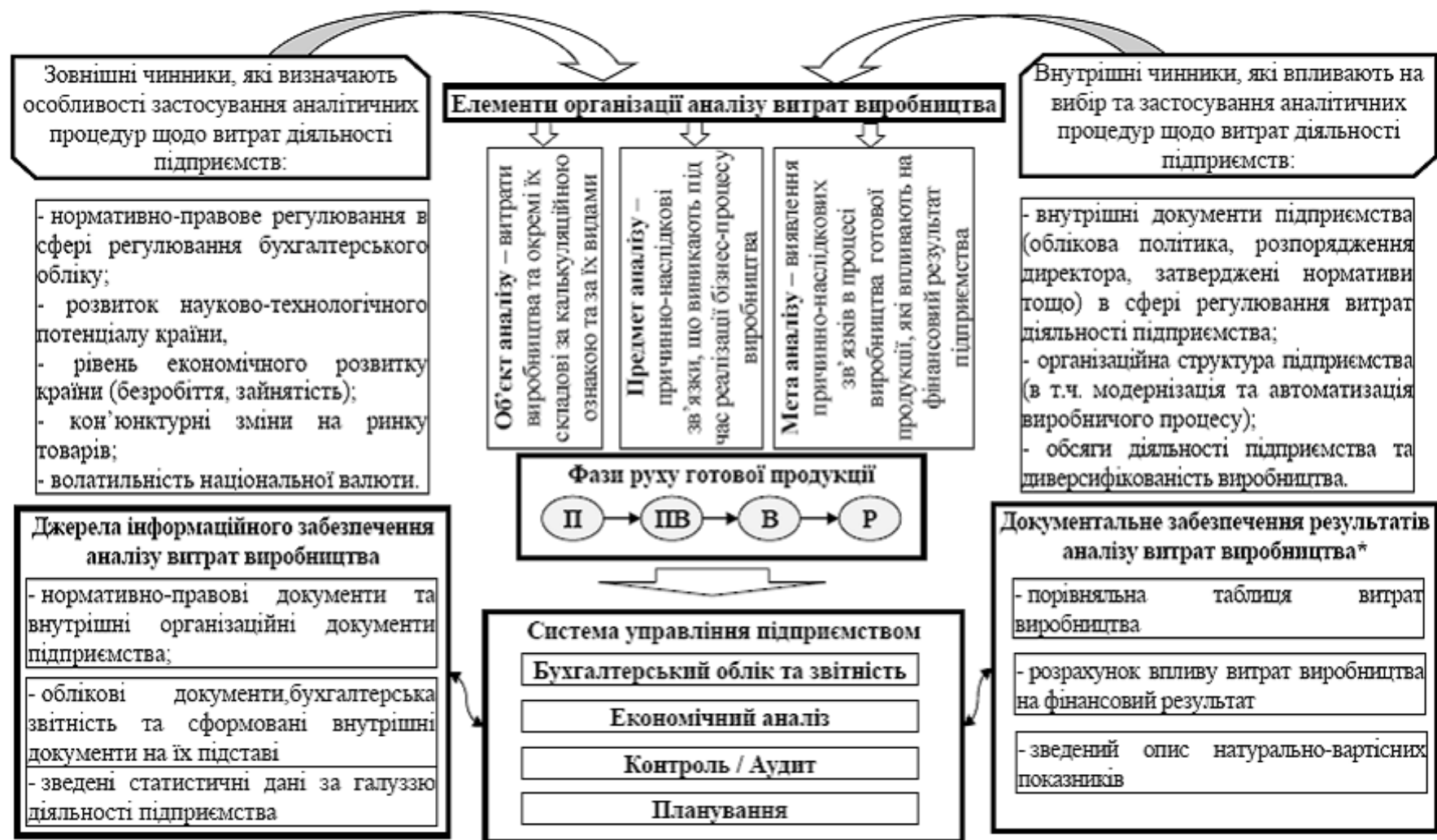
рівня конкурентоспроможності продукції, збільшення витрат, пов'язаних із збутовою діяльністю через вихід на нові ринки товарів та послуг тощо).

Таблиця 3.2.

Інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів результатів аналізу витрат, які впливають на вибір методики аналізу

| Групи зацікавлені осіб                               | Опис інформаційного запиту  | Роль аналізу виробничих витрат   |
|--|---|--|
| <b>Зовнішні</b>                                      |   |  |
| Органи державної влади                               | Достовірність показників бухгалтерської (податкової, фінансової, соціальної) звітності  | Аналіз звітності в розрізі відображених витрат; аналіз порівняння фактичних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок та відхитень; аналіз виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями для цілей складання звітності  |
| Фінансові установи та організації                    | Рівень платоспроможності підприємства   | Аналіз фінансового та майнового стану підприємства в коротко- та довгостроковій перспективі  |
| Громадські організації                               | Соціальна відповідальність бізнесу та її місце в діяльності підприємства  | аналіз структури виробничих витрат; виявлення шляхів поширення принципів соціальної відповідальності через управління матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами  |
| <b>Внутрішні</b>                                     |   |  |
| Управлінський персонал підприємства                  | Складання бухгалтерської (фінансової, податкової, соціальної, статистичної та внутрішньої) звітності; оперативна інформація щодо рівня виробничих витрат та їх впливу на фінансові результати; інформація про можливі шляхи зменшення виробничої собівартості при збереженні якості продукції | Застосування методів аналізу структури, динаміки, порівняння, факторного та функціонально-вартісного аналізу виробничих витрат забезпечує формування інформаційної бази для прийняття рішень в сфері управління витратами підприємства, зокрема, і виявлення шляхів удосконалення формування виробничої собівартості в умовах виконання мети підприємства в частині отримання максимальних прибутків |
| Персонал підприємства задіяний в процесі виробництва | Відповідність витрачених ресурсів на виробництво запланованим обсягам; виконання планів та нормативів щодо обсягів, якості продукції та запобігання збільшенню вартості виробничої собівартості продукції   | Аналіз структури виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями; порівняння фактичних, планових, договірних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок в процесі виробництва, відхитень та їх оперативне коригування на підставі даних отриманих в ході економічного аналізу витрат діяльності  |

Досліджуючи навні у науковій літературі підходи щодо визначення та врахування запитів зацікавлених осіб щодо їх інформаційних потреб та враховуючи отримані результати під час проведення дослідження питань обліку і аналізу в системі управління витратами досліджуваного підприємства слід обґрунтувати підходи щодо організаційно-аналітичного процесу аналізу витрат, з урахуванням впливу зовнішніх та внутрішніх факторів. Це забезпечить можливість надання перспективної оцінки існуючих методик аналізу витрат та дозволить визначити ті методи, які доцільно застосовувати під час аналізу витрат підприємства.



Пояснення: П – планування (розробка технології виробництва), ПВ – підготовка процесу виробництва, В – процес виробництва, Р – процес реалізації.

Рис. 3.1. Інформаційно-організаційна структура аналізу витрат підприємства

Для того, щоб визначитися з найбільш правильною та доцільною для використання методикою аналізу витрат розглянемо наявні підходи щодо її обґрунтування, які наводяться в науковій літературі.

Як зазначає Л.О. Ющишина метод аналізу витрат слід розглядати як: «системне, комплексне їх вивчення, що здійснюється через ряд методичних прийомів і способів аналітичного дослідження на основі показників плану, обліку, звітності та інших джерел інформації» [79]. При цьому, до основних елементів методики аналізу на думку Л.О. Ющишиної відносяться: «технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найчастіше використовують традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників» [79].

О.В. Чумак вказує на доцільність «використання економіко-математичного моделювання для визначення резервів зниження і прогнозних значень рівня витрат операційної діяльності» [75]. Дослідником «встановлено кількісний вплив на рівень витрат операційної діяльності включених до моделі факторів (факторів структури продукції й працівників підприємства, ефективності використання праці й основного капіталу, питомої ваги постійних витрат)» [75].

На думку Ю.Ю. Миронової удосконалення підходів до методики аналізу матеріальних витрат повинно лежати в площині «використання емпіричних методів моделювання, що забезпечить узгодження обсягів виробництва продукції та величини матеріальних витрат, яка залежить від них, позитивно вплине на випуск продукції й фінансові результати» [46].

На доцільності застосування методів математичного моделювання під час аналізу витрат акцентує увагу С.О. Кузнецова, яка у своїх дослідженнях «аналізує структуру собівартості, застосовує індексний аналіз та метод кореляційного аналізу з метою виявлення зв'язку між собівартістю озимої пшениці і її врожайності» [35].

Також у наукових дослідженнях обґрунтовуються підходи щодо «взаємозв'язку між існуючими бюджетами та виробничими витратами, рівень яких аналізується при формуванні прибутку на підприємстві» [77].

Вагоме місце в системі аналізу витрат підприємства належить факторному аналізу, що також слід враховувати з метою розробки підходів, спрямованих на удосконалення методики аналізу витрат. Так, О.В. Щербина запропонувала та обґрунтувала методику «факторного аналізу собівартості готової продукції в контексті управління витратами» [78]. На доцільності застосування методики факторного аналізу, під час аналізу витрат, наголошують С.В. Каламбет, Л.В. Привалова, М.М. Сергієнко, які пропонують «аналіз експлуатаційних витрат здійснювати у три етапи: 1. горизонтальний і вертикальний аналіз або оцінка абсолютної зміни експлуатаційних витрат у порівнянні з планом, з даними минулого року та оцінка зміни структури витрат; 2. факторний аналіз експлуатаційних витрат і собівартості; 3. оцінка ефективності використання витрат і розробка заходів щодо зниження експлуатаційних витрат (прийняття управлінських рішень)» [31].

На думку Х.В. Сінельнікової, для вивчення змін у структурі витрат на виробництво, найбільш доцільним є проведення аналізу собівартості за елементами витрат та за статтями калькуляції, зазначаючи, що «для промислового підприємства доцільним є проведення аналізу витрат за елементами та статтями калькуляції за такими етапами: 1) оцінка загального обсягу витрат; 2) аналіз структури витрат (окремо за елементами та статтями калькуляції); 3) аналіз динаміки витрат за елементами; 4) факторний аналіз впливу елементів витрат на загальну суму витрат виробництва; 5) ретельний аналіз кожної статті витрат, виявлення причин економії (перевитрат) окремих затрат, пошук резервів зменшення собівартості продукції» [63].

В інших наукових джерелах знаходимо думку про те, що «найважливішим напрямом підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні всього підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати за двома напрямками: за елементами та статтями витрат. Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах продукції» [54].

Послідовність здійснення аналізу калькулювання собівартості промислової продукції, у своїх наукових дослідженнях описує О.А. Топоркова, яка вважає, що «спочатку потрібно аналізувати прямі витрати, що відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції, потім аналізувати непрямі витрати, що плануються і враховуються в цілому по цеху і відносяться на конкретні види продукції з урахуванням їх трудомісткості» [69].

Дещо інша послідовність використання методів аналізу витрат запропонована Т.Р. Хомяком, який наводить її у такому вигляді: «аналіз узагальнюючих показників собівартості продукції та витрат виробництва; аналіз витрат за статтями калькуляції; аналіз витрат за економічними елементами; аналіз впливу витрат виробництва на формування ціни» [73].

Не традиційним щодо аналізу витрат є підхід Ю.Ю. Миронової, яка розкриває доцільність застосування методики маржинального підходу під час аналізу виробничих витрат, в межах якої проводить «порівняння впливу зміни фактичних обсягів від планових на маржинальний нормативний дохід та впливу зміни фактичних змінних витрат від нормативних на маржинальний дохід [46]. Особливість використання саме маржинального доходу обґрунтована тим, що «величина маржинального доходу на одиницю не змінюється, на відміну від прибутку, який є величиною змінною. Очевидним є і те, що відхилення маржинального доходу є тотожним відхиленню загального фінансового результату» [46].

Зустрічаються також дослідження, які акцентують увагу на необхідності застосування під час проведення аналізу витрат підприємства класичних методів дослідження. Зокрема, Я.О. Остапенко наголошує, що «основними аналітичними прийомами є порівняння, деталізація, групування, а також математичні прийоми, аналіз структури та динаміки витрат, використання середніх і відносних показників, балансові порівняння» [53].

Узагальнюючи наявні підходи щодо доцільності застосування під час проведення аналізу витрат окремих методів аналізу, з урахуванням впливу на результати прийняття управлінських рішень, можемо представити сукупність

методів, які на нашу думку є найбільш прийнятними для проведення комплексного аналізу витрат підприємства (рис. 3.2).

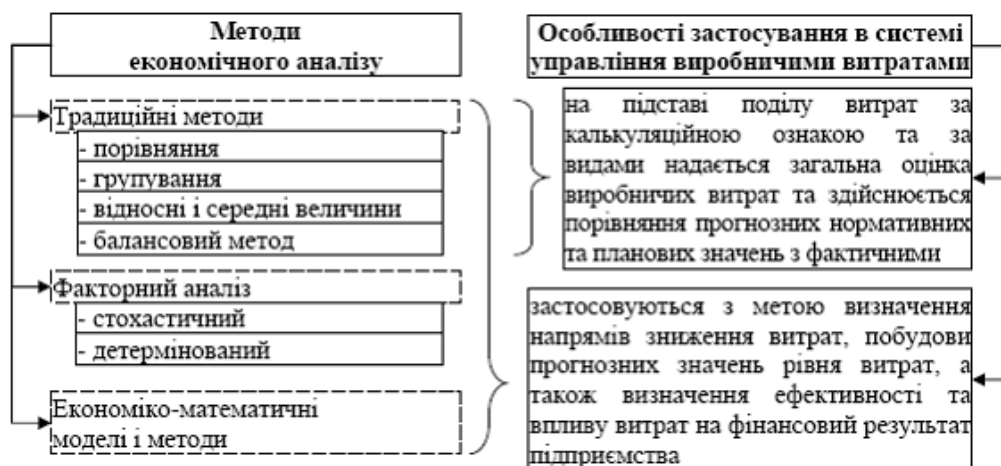


Рис. 3.2. Узагальнення підходів щодо застосування методики аналізу витрат в системі управління підприємством

Отже, не можемо не погодитися з думкою Л.О. Ющишиної, яка зазначає, що «кожен метод використовують лише в окремих випадках, для вирішення вузької проблеми. На нашу думку, для удосконалення процедури аналізу треба поєднувати декілька методів. Зокрема, використання матричних методів і моделей разом із методами елімінування забезпечить рівновагу, яка відобразить реальні і потенційні можливості підприємства. Необхідність в глибокому дослідженні витрат виникає тоді, коли метою аналізу є визначення доцільності їх здійснення» [79].

Також, під час обрання методів економічного аналізу для здійснення аналізу витрат підприємства, важливим чинником є оцінка системи управління підприємством з урахуванням застосовуваних методів бухгалтерського обліку витрат, оскільки інформаційна база для проведення аналітичних досліджень формується базуючись на проведених записах в системі бухгалтерського та управлінського обліку.

Тому вважаємо, що достатньо слушними є дослідження Л. Голубовського, який обґрунтовує підходи щодо використання системи «стандарт-кост» й базується на порівнянні фактичних та нормативних показників витрат. На думку науковця в сучасних умовах розвитку економічних відносин метою підприємства є «не стільки завдання точного і повного визначення собівартості, скільки запобігання

невиправданих витрат, яких можна було б уникнути» [14]. Підходи Л. Голубовського стосовно обґрунтування доцільності застосування методів управління витратами, які визначають вибір ти чи інших методів аналізу витрат наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Узагальнення методів управління витратами, представлених у дослідженнях Л. Голубовського [14]

| № з/п | Метод аналізу витрат   | Доцільність використання   |
|-------|--|--|
| 1.    | Система ABC  | В корпоративних структурах при визначенні принципів виділення місць виникнення витрат, які представляють собою технологічний процес, окремий підрозділ, що виконує однорідний процес або функцію в процесі виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг)  |
| 2.    | Система «стандарт-кост»  | Необхідно, щоб в організаційній структурі була передбачена наявність спеціального підрозділу (відділу), економічної служби й т.п., що здійснює доведення обґрунтованих норм і нормативів, аналіз відхитень фактичних витрат від нормативних, коректування діючих норм і підготовку пропозицій щодо усунення непродуктивних витрат і зниження фактичної собівартості продукції. Без цієї умови впровадження нормативного методу обліку не може принести організації реальної користі. В основному він ефективно застосовується при великій серійності виробництва, значній кількості й різноманітності операцій, необхідних для виготовлення одиниці продукції. У корпоративних структурах це можуть бути цехи або заводи по випуску багатонаменклатурної готової продукції |
| 3.    | Модифікована система (система нормативного обліку), що передбачає обчислення фактичних витрат (собівартості) як сукупності нормативу і відхилень | Керівництвом корпоративних структур як ефективний інструмент в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення витрат і об'єктах калькулювання, що дозволяє підсилити його контрольні функції, практично організовуючи диференційований облік витрат   |
| 4.    | Система «директ-кост»  | На підприємстві можна розглядати тільки на перспективу при впровадженні управлінського обліку. Дана система припускає обґрунтований розподіл непрямих витрат на постійні й змінні. Це можливо тільки на рівні місць виникнення витрат, оскільки лише там можна визначити, як поведуться різні види витрат даного структурного підрозділу при зміні обсягів виробництва   |

Досить ґрунтовні дослідження, пов'язані з питаннями управління витратами підприємством проведені М.І. Скрипник [65], яка здійснює характеристику методів калькулювання витрат, сутність яких обґрунтовується таким чином (табл. 3.4).

Між методами управління витратами та наявними методичними підходами до аналізу витрат існує певний взаємозв'язок, який, наприклад, базується на класифікаційному поділі виробничих витрат за такими їх видами, як: прямі, непрямі, накладні, за центрами відповідальності тощо, на використанні відповідних методів порівняння витрат: за їх структурою, за часовими інтервалами, за нормативами; за плановими показниками тощо. А це, у свою чергу, здійснює безпосередній вплив на

формування системи інформаційного забезпечення аналітичних процедур, оскільки на основі обраного методу управління витратами здійснюється формування поточної та звітної документації на підприємстві, яка надані є джерелом інформації для проведення аналізу витрат.

Базуючись на вище викладеному, у табл. 3.4 наведено підходи що обґрунтовують вплив методу управління виробничими витратами на процес проведення аналітичних досліджень витрат підприємства та можливості застосування конкретних методів аналізу та аналітичних прийомів.

Таблиця 3.4.

Вплив процесу управління витратами на вибір методу аналізу

| № з/п | Методи управління виробничими витратами | Сутність методу   | Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат   |
|-------|---|---|--|
| 1.    | Позамовний метод                        | Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного   | Методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини використовуються як за окремими замовленнями/договорами тощо, так і за загальним процесом виробництва з метою оцінки фактичних результатів до планових. Крім того, можна застосовувати факторний аналіз, що визначатиме вплив окремих замовлень/договорів на загальний стан витрат та фінансовий результат   |
| 2.    | Попередільний метод                     | Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції  | Методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини застосовуються окремо за кожним з переділів та за процесом виробництва кожного виду продукції, що забезпечує виявлення недоліків на технологічних етапах всього виробництва (наприклад, витрати металургійного виробництва, витрати цеху металоконструкцій, витрати механоскладального виробництва, пакування та навантаження). Застосування факторного аналізу та методів математичного моделювання дозволяє встановлювати вплив зміни виробничої собівартості на фінансовий результат за окремими переділами (етапами виробництва) |
| 3.    | Нормативний метод                       | Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції | Основна мета аналізу – виявлення причин відхитень фактичних показників виробництва від нормативних та оцінка їх впливу на фінансовий результат – досягається за рахунок використання традиційних методів (групування, порівняння) та факторного аналізу  |
| 4.    | Фактичний метод                         | «Збирається» сума фактично понесених затрат   | Аналізується структура витрат за калькуляційними статтями та за їх видами. Також здійснюється факторний аналіз та можуть будуватися математичні моделі прогнозування виробничих витрат   |
| 5.    | Змішаний метод                          | Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу   | Методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини, факторний аналіз використовуються з метою аналізу виробничих витрат та ідентифікації шляхів мінімізації витрат і максимізації фінансового результату операційної діяльності   |

| № з/п | Методи управління виробничими витратами | Сутність методу   | Особливості застосування методів аналізу виробничих витрат   |
|-------|---|---|--|
| 6.    | Метод «директ-костинг»                  | Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві). | Підставою для аналізу є поділ витрат на постійні та змінні, що впливає на використувані методи групування та порівняння витрат. Також моделі факторного аналізу виробничої собівартості будують з припущення, що до собівартості включаються лише змінні виробничі витрати                 |
| 7.    | Метод «стандарт-костинг»                | Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження  | Необхідність постійного контролю значень відхилень фактичних показників від нормативних призводить до здійснення оперативного аналізу причин виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, виявлення шляхів мінімізації відхилень або здійсненні коригування встановлених норм |
| 8.    | Метод «поглинутих» затрат               | Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства  | Основною відмінністю від інших методів управління витратами є порядок формування виробничої собівартості та, зокрема, розподіл загальновиробничих витрат. Це і впливає на здійснення групування витрат, їх порівняння, побудову факторних і математичних моделей                           |

Таким чином, наведена у табл. 3.4 інформація ілюструє наявний зв'язок між системою управління витратами та порядком застосування аналітичних процедур. Отже, взаємодія та вплив процесів управління і виробництва є очевидними для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства.

У наукових джерелах зазначається, що «результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, доцільно систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей; обґрунтування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень» [79].

Складно не погодитися, що кінцевим етапом аналізу витрат має бути прийняття рішень за його результатами та контроль їх виконання, що, окрім інших також виступають основними функціями системи управління підприємством. Отже, задля забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства необхідно ретельно обирати найбільш доцільні у кожному конкретному випадку аналітичні методи та прийоми.

Також необхідно не забувати про те, що всі управлінські рішення, які приймаються в сфері управління витратами, мають бути перш за все спрямовані на оптимізацію виробничих витрат, оскільки тільки оптимізація витрат підприємства може забезпечити максимізацію його прибутку.

На рис. 3.3 наведено місце та роль методики аналізу витрат з точки зору їх впливу на прийняття управлінських рішень.



Рис. 3.3. Роль методів аналізу витрат в системі управління підприємством

Таким чином, на основі правильного обрання та застосування відповідних методів аналізу витрат, доцільних та доречних у кожній конкретній ситуації, можна досягти бажаних результатів діяльності підприємства.

### Висновки до розділу 3

На основі узагальнення підходів щодо удосконалення обліку і аналізу в системі управління витратами підприємства можемо зробити такі висновки.

1. Обґрунтовано пропозиції спрямовані на усунення неузгодженостей віднесення окремих витрат на відповідні рахунки бухгалтерського обліку за

видами діяльності. Зокрема, запропоновано ввести до рахунку 92 «Адміністративні витрати» наступні субрахунки: 921 «Витрати на оплату праці апарату управління»; 922 «Відрахування на соціальні заходи»; 923 «Відрядження і переміщення»; 924 «Інші адміністративні витрати», запропоновано змінити назву рахунка 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, маркетинг та рекламу» та ввести наступні субрахунки до цього рахунку: 931 «Витрати на придбання товарів», 932 «Транспортно-заготівельні витрати», 933 «Витрати на доведення продукції до придатного для реалізації стану»; 934 «Витрати на маркетинг»; 935 «Витрати на рекламу».

2. Внесено пропозиції щодо створення єдиної державної інформаційної бази норм та нормативів для здійснення обліку та контролю витрат підприємства, що забезпечить упорядкування процесів відображення витрат в системі обліку, підвищить рівень дисципліни на підприємстві, забезпечить можливість більш ефективного контролю витрат та скорочення непродуктивних витрат підприємства.

3. Ґрунтуючись на дослідженні різносторонніх підходів щодо доцільності використання окремих методів та прийомів економічного аналізу під час аналізу витрат підприємства, рекомендовано розширити методіку аналізу витрат підприємства на основі використання таких методів, як: директ-костинг, стандарт-костинг, ABC - аналіз, метод «поглинутих» затрат.

4. Надано рекомендації, спрямовані на формування інформаційно-організаційної структури аналізу витрат підприємства, в межах якої визначено порядок впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на аналіз витрат та розроблено систему його інформаційного забезпечення на основі формування документального та методичного базису аналітичних процедур, що спрямовано на отримання оперативної аналітичної інформації достатньої для ефективного управління витратами підприємств.

## ВИСНОВКИ

Узагальнення результатів дослідження, спрямованих на вивчення теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку і аналізу витрат в управлінні підприємством та обґрунтування рекомендацій щодо їх удосконалення, дозволяє зробити наступні висновки.

Досліджуючи економічну сутність витрат підприємства як економічної категорії, було встановлено, що витрати - це загальноекономічне поняття, яке характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі провадження діяльності підприємства. Обґрунтовано, що з метою забезпечення ефективного управління витратами та правильного визначення собівартості продукції, виконаних робіт та наданих послуг потрібна їх відповідна класифікація. Встановлено, що класифікація витрат здійснюється за різними ознаками: з господарської точки зору всі витрати групуються за загальноекономічним змістом та планово-обліковими (технічними) ознаками. Кожна ознака характеризує витрати з певної сторони.

Вивчення теоретичних основ організації обліку витрат підприємства засвідчує його орієнтацію на забезпечення оперативного, достовірного та повного надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, дільницях тощо). Витрат підприємства в системі обліку відображаються в розрізі видів діяльності та елементів витрат. Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені. Для обліку витрат за елементами у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Ефективність управління витратами підприємства залежить від наявності в управлінського персоналу вичерпної інформації про величину витрат, динамку витрат, їх структуру, відхилення від планових показників та нормативів тощо, що забезпечується на основі використання відповідної методики аналізу. Результати аналізу витрат є основою для прийняття управлінських рішень, а завдяки ефективному управлінню витратами підприємство має можливість отримати вищі доходи та збільшити фінансові результати. Інформаційною основою для аналізу витрат є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аналіз витрат здійснюється за такими напрямками: аналіз витрат звичайної діяльності; аналіз операційних витрат; аналіз виробничої собівартості.

Дослідження практики організації та методики бухгалтерського обліку витрат проводилося на матеріалах ТОВ «Завод елеваторних машин», основними напрямками діяльності якого є: будівництво зернових сушарок, їх обслуговування та ремонт; будівництво зерносклощилосилосного типу, їх проектування, монтаж та підбір обладнання; виробництво обладнання для транспортування зернової продукції; проектування та будівництво фермерських зерноочисних комплексів; автоматизація систем управління зерноочисними та зерносушильними комплексами.

В процесі дослідження особливостей діяльності ТОВ «Завод елеваторних машин», було з'ясовано, що формуються витрати, які пов'язані з операційною діяльністю так інші витрати. До витрат, які пов'язані із операційною діяльністю ТОВ «Завод елеваторних машин» відносяться: витрати, пов'язані з виготовленням готової продукції, виконанням робіт та надання послуг (собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; інші витрати операційної діяльності. На ТОВ «Завод елеваторних машин» для відображення в обліку витрат діяльності застосовується система обліку витрат тільки з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Інформація про витрати нагромаджується в первинних облікових документах, облікових регістрах та узагальнюється у фінансовій звітності.

Під час проведення аналізу витрат досліджуваного підприємства, було здійснено оцінку їх динаміки, структури та розраховано комплекс показників, які

дозволяють визначити ефективність управління ними. Оцінка динаміки та структури витрат проводилася в розрізі загальних витрат діяльності підприємства за показниками: собівартість реалізованої продукції; інші операційні витрати та інші витрати, та в розрізі витрат операційної діяльності за показниками: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності. За наслідками проведеного аналізу витрат встановлено, що на досліджуваному підприємств належним чином організовано процес управління витратами, однак є резерви для зниження певних складових витрат, які входять до складу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Обґрунтовано основні напрямки удосконалення обліку витрат підприємства, які включають рекомендації щодо внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, в сегменті рахунків класу 9 «Витрати діяльності», що сприятиме формуванню нових підходів до організації синтетичного й аналітичного обліку витрат та забезпечить підвищення інформативності облікових даних з метою їх використання для прийняття управлінських рішень.

Розроблено рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності організації аналізу витрат підприємства та удосконалення його методики, які базуються на сформованій інформаційно-організаційній структурі аналізу витрат, в межах якої визначено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на аналіз витрат та розроблено систему його інформаційного забезпечення на основі формування документального та методичного базису аналітичних процедур, а також внесено пропозиції щодо розширення методики аналізу витрат підприємства на основі використання таких методів, як: директ-костинг, стандарт-костинг, АВС - аналіз, метод «поглинутих» затрат, що спрямовано на отримання оперативної аналітичної інформації достатньої для ефективного управління витратами підприємств.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. Вид. 2-е. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект : *монографія*. Київ: ЦУЛ, 2013. 276 с.
3. Бугас Н. В. Бюджетування як ефективний інструмент управління витратами. *Бізнес Інформ*. 2012. № 5. С. 190-193. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2012\\_5\\_54](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_5_54). (дата звернення: 30.10.2023).
4. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту*. 1998. № 8. С. 3-10.
5. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В. , Канурна З. В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир, 2005. 480 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз: навч. посіб. Житомир: Рута, 2006 680 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: ПП «Рута», 2001. 576 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія і практика: навч.-практич. посіб. / Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
9. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати». *Галицький економічний вісник*. 2012. №6(39). С. 98-103.
10. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.10.2023).
11. Гайдаєнко О. М. Стратегічний аналіз: навч. посіб. Одеса: Атлант, 2010. 324 с.
12. Гайдаєнко Ольга, Малицька Ірина. Аналіз витрат підприємства та їх

- структуризація. *Облік. Економіка. Менеджмент: наукові нотатки*. 2018. № 1 (9). Частина 1. С. 79–84.
13. Гнилицька Л. Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 3. С. 24.
  14. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 187-192.
  15. Господарський кодекс України: Закон України в редакції від 06 жовт. 2021 р. № 436-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15?find=1&text=%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%83%D1%82%D0%BE%D0%BA#Text> (дата звернення: 25.10.2023).
  16. Грінченко, А.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати. *Економічний форум*. 2012. № 3. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/ekfor/2012\\_3/1.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/ekfor/2012_3/1.pdf) (дата звернення: 22.10.2023).
  17. Давидов Г. М., Шалімова Н. С. Звітність підприємств : навч. посіб. Київ: Знання, 2011. 623 с.
  18. Дерій В. А., Попіна С.Ю. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 15-21.
  19. Дишко І.Ю. Теоретичні аспекти сутності та класифікації адміністративних витрати. *Актуальні проблеми економіки*. 2010. № 5 (107). С. 222 – 227.
  20. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2012. №. 2. С. 356-360.
  21. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 від 29 лист. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 28.10.2023).
  22. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2003. 680 с.
  23. Економічний аналіз: навч. посіб. / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, 2015. 310с.

24. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання», 2003. 327 с.
25. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ: «Знання», 2007. 1072 с.
26. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
27. Іванюта О. В. Економічний аналіз стану загальновиробничих витрат великих промислових підприємств. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 2. С. 41-53. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2014\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2014_2_9). (дата звернення: 03.11.2023).
28. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами та витратами: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2010.
29. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: МАУП, 2000. 152 с.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 із змінами та доповненнями від 25 вересня 2009 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99> (дата звернення: 28.10.2023).
31. Каламбет С.В., Привалова Л.В., Сергієнко М.М. Методичні підходи щодо аналізу витрат підприємств локомотивного господарства залізничного транспорту України. *Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна*. 2006. №. 12. С. 237-240.
32. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 4. С. 99-103.
33. Кондрич В.І. Особливості теоретичних та методичних основ аналізу витрат виробництва на виноробному підприємстві. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2014. Т. 19, Вип. 2(3). С. 152-158.

34. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С. 79–90. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut\\_2015\\_1\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut_2015_1_12). (дата звернення: 08.11.2023).
35. Кузнецова С.О. Методичні аспекти проведення аналізу виробничих витрат підприємства в системі управління. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2014. № 2. С. 93-101.
36. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2003. 303 с
37. Куцик П. О., Мазуренко О.М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства. Львів: «Растр-7», 2014. 288 с.
38. Кіндрацька Г.І., Загородній А.Г., Кулиняк Ю.І. Аналіз господарської діяльності: підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2019. 245 с.
39. Линник О. І., Кадук О.В. Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2014. 33. С. 22-27. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp\\_2014\\_33\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2014_33_6). (дата звернення: 28.10.2023).
40. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2015. 528 с.
41. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства: підручник для вузів. Київ «Хрещатик», 1999. 800 с.
42. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 299-305.
43. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <http://www.ukraine.uapravo.net/data2008/.../ukr21347>. (дата звернення: 11.10.2023).
44. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності

- підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства : затв. наказом Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. за № 14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06>. (дата звернення: 11.10.2023).
45. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 1999. 132 с.
  46. Миронова Ю.Ю. Маржинальний підхід до аналізу витрат виробництва машинобудівних підприємств. *Економіка і регіон*. 2016. № 3. С. 132-140.
  47. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Київ: Київ. нац. торг. – екон. унів-т, 2008. 514 с.
  48. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для вузів. Вид. 2-ге., доопрац. та допов. Київ : КНТЕУ, 2010. 648 с.
  49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лют. 2013 р. за № 73. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>. (дата звернення: 11.10.2023).
  50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 січ. 2000 р. №27 (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 17.10.2023).
  51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 лют. 2011 № 25. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0189-11#Text> (дата звернення: 18.10.2023).
  52. Олійничук О.І. Концептуальна основа аналізу витрат і доходів підприємств лісової галузі. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1359/1/4.pdf> (дата звернення: 12.11.2023).

53. Остапенко Я.О. Методика дослідження витрат на виробництво та собівартості продукції харчової галузі. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки.* 2011. Вип. 28(1). С. 140-143.
54. Піскунова Н., Федорець М., Піскунова К. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. *Економічний аналіз.* 2013. №. 13. С. 357-364.
55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 30.10.2023).
56. Погосова А.В., Ярмолюк О.Ф. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: переваги та недоліки. *Облік і фінанси.* 2012. № 4. С. 18. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2012\\_4\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_5). (дата звернення: 18.10.2023).
57. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.10.2023).
58. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник. Київ: КНЕУ, 2001. 352 с.
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 05.10.2023).
60. Руденко О. О. Визначення витрат операційної діяльності підприємства у міжнародному та національному законодавстві. *Управління розвитком.* 2014. № 7. С. 128-130.
61. Рябенко Г. М., Резніченко Ю.С. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації. *Інноваційна економіка.* 2013. № 6. С. 319-321. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_6\\_77](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_6_77). (дата звернення: 14.10.2023).

62. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навчальний посібник, 2 вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2005. 662 с.
63. Сінельнікова Х.В. Аналіз витрат за елементами та статтями калькуляції промислового підприємства. 2014. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/378/171.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 02.11.2023).
64. Скирпан О.П., Палюх М.С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2002. 496 с.
65. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. № 2(14). С. 202-206.
66. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Київ, 2009. 624 с.
67. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2011. 976 с.
68. Томілова Н. О., Ремінна С.П. Формування інформаційної бази для забезпечення ефективної системи управління витратами підприємства. *Економіка та управління АПК*. 2013. Вип. 11. С. 62-65. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/есупарк\\_2013\\_11\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/есупарк_2013_11_15). (дата звернення: 21.10.2023).
69. Топоркова О.А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту». 2012. №. 3. URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123456789/3560/1/19.pdf> (дата звернення: 25.10.2023).
70. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
71. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / О. А. Магопець та ін. Кіровоград: КОД, 2010. 278 с
72. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.

73. Хомяк Т.Р. Аналіз витрат у контексті формування стратегії підприємства. *Європейські перспективи*. 2015. Вип. 5. С. 20-25.
74. Хринюк О. С., Вернигора Н.С. Проблеми ефективного управління витратами на підприємствах України. *Наукові праці Національного університету харчових технологій*. 2013. № 49. С. 219-222.
75. Чумак О.В. Облік та аналіз собівартості продукції в підприємствах ресторанного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук, спец. 08.06.04. Харків, 2006. 21 с.
76. Шавкун Г. П. Удосконалення оцінки ефективності системи управління витратами промислового підприємства. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 170-175.
77. Шумило Ю.О. Аналіз виробничих витрат у системі бюджетів підприємств. *Економіка та держава*. 2009. №. 2. С. 32-35.
78. Щербина О.В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах. *Економічний вісник університету*. 2014. Т. 1. №. 23. С. 117-123.
79. Ющишина Л.О. Системний підхід до процесу формування методичних засад аналізу витрат. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2012. Випуск 9 (33). Ч. 4. 2012. С. 437-446.
80. Яровенко Т. С., Довга А.О., Остряніна В.Е. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка*. 2013. Т. 21, вип. 7(2). С. 181-188. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov\\_2013\\_21\\_7\(2\)\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdumov_2013_21_7(2)_29). (дата звернення: 02.11.2023).
81. Lowder T. The legacy of activity based costing, 2006, Social Science Research Network (SSRN). URL : <http://ssrn.com/abstract=920957> (дата звернення: 15.10.2023).
82. Tsai W.H. A technical note on using work sampling to estimate the effort on activities under activity-based costing. *International Journal of production economics*, 43, 1996, pp. 11-16.

83. Tsifora E., Chatzoglou P.D. The evolution of costing during the period 1985-2015: Progress or inactivity? *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, 2016, URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2810029](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2810029) (дата звернення: 05.11.2023).

# ДОДАТКИ